

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЧОРТКІВСЬКИЙ ІНСТИТУТ ПІДПРИЄМНИЦТВА І БІЗНЕСУ
Кафедра обліку і аудиту ЧПБ

Ольчевська Ірина Олександрівна
ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: МЕТОДИКА Й
ОРГАНІЗАЦІЯ

Спеціальність 8.03050901 “Облік і аудит”

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем “магістр”

Студентка групи ОПзм-51

І. О. Ольчевська

Науковий керівник:

к.е.н., доц. Н.Р. Домбровська

Робота допущена до захисту

“__” _____ 2013 р.

В.о. зав. кафедри

д.е.н, професор П.Я. Хомин

ЧОРТКІВ – 2013

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	7
1.1. Економічна сутність та класифікація основних засобів підприємства...	7
1.2. Методи оцінки основних засобів згідно з національними та міжнародними стандартами обліку.....	17
1.3. Методичні аспекти нарахування амортизації в системі відтворення основних засобів підприємства.....	26
Висновки до розділу 1.....	36
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	37
2.1. Організація обліку наявності та руху основних засобів підприємства...	37
2.2. Методика обліку витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію та інші поліпшення основних засобів.....	47
2.3. Напрями вдосконалення обліку основних засобів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”.....	57
Висновки до розділу 2.....	65
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	66
3.1. Методика аналізу стану та ефективності використання основних засобів підприємства.....	66
3.2. Особливості проведення внутрішнього контролю використання основних засобів підприємства.....	75
3.3. Методика й організація аудиту основних засобів та напрями їх вдосконалення.....	85
Висновки до розділу 3.....	94
ВИСНОВКИ.....	95
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	99
ДОДАТКИ.....	108

ВСТУП

Актуальність теми. Для прискорення суспільного розвитку тієї чи іншої держави та зростання на цій основі добробуту її громадян необхідно активізувати чинники економічного зростання. Одним із таких фундаментальних факторів або складових економічного зростання є капітал, що загострює проблему ефективного управління основними засобами та удосконалення бухгалтерського обліку як основної інформаційної бази сучасного менеджменту та прийняття управлінських рішень. Незважаючи на широке висвітлення у науковій літературі проблем, пов'язаних з удосконаленням обліку, трансформаційні процеси, що відбуваються в економіці країни, зумовлюють необхідність подальшого дослідження практичних і методичних засад організації обліку та аудиту основних засобів із використанням сучасних наукових досягнень, професійних традицій, що склалися в Україні та економічних особливостей необоротних активів.

Великий внесок в розробку теоретичних основ та методологічних підходів до проблеми обліку основних засобів зробили такі провідні вчені-економісти – О. В. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, С. З. Весперіс, С. Ф. Голов, Л. В. Городянська, А. П. Гринько, В. П. Карєв, А. М. Маргуліс, Г. Г. Кірейцев, Л. К. Сук та інші вчені.

Дискусійність багатьох теоретичних положень, практична значимість обліку та аудиту основних засобів, недостатній рівень їх дослідження з погляду сучасних потреб управління зумовили вибір теми і визначили спрямованість дипломної роботи.

Мета і задачі дослідження. Мета дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці рекомендацій та пропозицій по веденню обліку, аналізу та аудиту основних засобів та виявлення шляхів їх подальшого вдосконалення для забезпечення ефективного функціонування підприємств у сучасних умовах господарювання.

Для досягнення вказаної мети в роботі послідовно вирішуються такі задачі:

- подальше дослідження економічної сутності основних засобів, їх складу та класифікації;
- розкрити питання оцінки основних засобів в умовах ринкових відносин і визначити її вплив на фінансово-майновий стан підприємства;
- дослідити методичні аспекти нарахування амортизації в системі відтворення основних засобів підприємства;
- проаналізувати діючу організацію бухгалтерського обліку руху та наявності основних засобів;
- дослідити методику обліку витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію та інші поліпшення основних засобів підприємства;
- визначити та обґрунтувати напрями удосконалення обліку основних засобів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” ;
- провести аналіз стану та ефективності використання основних засобів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”;
- розкрити особливості проведення внутрішнього контролю використання основних засобів підприємства;
- дослідити методику та організацію аудиту основних засобів та визначити напрями вдосконалення.

Об'єктом дослідження є облік, аналіз та аудит основних засобів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”.

Предметом дослідження є теоретичні засади та діюча практика обліку й аудиту основних засобів та її удосконалення в умовах ринкових відносин.

Методи дослідження. Для узагальнення й оцінки сучасного стану організації та ведення обліку основних засобів на підприємствах України використано методи асоціацій і аналогій (при дослідженні методики синтетичного та аналітичного обліку основних засобів); логічного аналізу (при визначенні економічної сутності основних засобів та основних напрямів облікової політики, при розробці параметрів для класифікації основних

засобів); деталізації; порівняльного аналізу (при виявленні переваг і недоліків різних методів амортизації); системного вивчення господарських процесів (при оптимізації документального оформлення операцій з основними засобами); а також схематичні та графічні методи (для наочного зображення результатів дослідження).

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці теоретичних і практичних рекомендацій з удосконалення обліку, аналізу та аудиту основних засобів в сучасних умовах функціонування підприємства, зокрема:

- дістало подальший розвиток дослідження економічної сутності основних засобів, їх складу та класифікації;

- розкрито питання оцінки основних засобів згідно з національними та міжнародними стандартами обліку;

- досліджено методичні аспекти нарахування амортизації в системі відтворення основних засобів підприємства, встановлено її ефективність та доцільність застосування;

- проаналізовано організацію бухгалтерського обліку руху та наявності основних засобів на підприємстві відповідно сучасним вимогам та потребам управління для підвищення його інформативності;

- досліджено методику обліку витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію та інші поліпшення основних засобів підприємства;

- обґрунтовано напрями удосконалення обліку основних засобів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” в умовах застосування інформаційних технологій;

- проведено аналіз стану та ефективності використання основних засобів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” та зроблено відповідні висновки;

- розкрито особливість проведення внутрішнього контролю основних засобів, що дає змогу своєчасно виявляти резерви ефективності їх використання;

– досліджено методику та організацію аудиту основних засобів та визначено напрями вдосконалення.

Практичне значення одержаних результатів. Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці основних напрямів і конкретних рекомендацій з удосконалення обліку основних засобів, їх оцінки та нарахування амортизації, проведення аналізу ефективності використання основних засобів, що сприятиме подальшому удосконаленню бухгалтерського обліку основних засобів, підвищенню його аналітичності та оперативності.

Результати дипломного дослідження впроваджено в господарську практику ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”, апробовано на студентській науково-практичній конференції “Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством” (м. Чортків, 9 – 10 квітня 2013 р.).

Загальна характеристика структури та обсягу роботи. Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел і додатків.

Основний зміст викладено на 96 сторінках друкованого тексту. Робота містить 9 таблиць, 8 рисунків, 5 додатків. Список використаних джерел складається зі 88 найменувань, поданих на 9 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність та класифікація основних засобів підприємства

Дослідження понять та категорій економічної науки є пріоритетним та актуальним на даному етапі економічного розвитку країни саме тому, що застарілість термінів, їх дискусійність та необ'єктивність спричинюють плутанину як у фундаментальних, так і в прикладних дослідженнях. Дискусії навколо тлумачення терміна “основні засоби” як категорії економічної науки тривають з моменту введення терміна в науковий обіг, тому узагальнення наукових визначень та пошук перспективних напрямів досліджень є важливою проблемою сучасної економічної науки.

Протягом усієї історії розвитку світової економічної думки, починаючи з XVIII ст., триває вивчення проблем руху основних засобів, їх відтворення в різноманітних умовах, обігу їх елементів. Досліджується ефективність основного капіталу для підприємства, розглядається його роль у процесі виробництва на кожному етапі розвитку суспільства, розробляються методичні підходи до вивчення цієї категорії. Однак, поняття основних засобів залишається доволі спірним протягом розвитку економічної науки, що спостерігається і сьогодні.

У сучасній науці поняття “основні засоби” часто ототожнюють з поняттям “основні фонди”. Зокрема, І. О. Бланк зазначав: “Основні фонди – сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово беруть участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами” [9, с. 227]. Однак, існуюча різниця у цих двох поняттях активно дискутується в економічній науці і, на наш погляд, ці два терміни не можна ототожнювати.

С. О. Дмитрик наводить більш розширене тлумачення цього поняття: визначення основних засобів як матеріальних активів підприємства будь-якої форми власності, що неодноразово задіюються у виробничих циклах, зберігають свою натуральну форму, переносячи свою вартість на вироблену продукцію частинами, строк використання яких перевищує один рік (або операційний цикл), призначені для експлуатації самим підприємством, для надання в оренду іншим фізичним чи юридичним особам, що в сукупності дає змогу одержувати економічну вигоду для підприємства [26, с. 20]. Однак, все ж таки погодитися з цим визначенням не можна, у зв'язку з тим, що основні засоби знаходяться на балансі у всіх підприємствах, навіть в тих, які не отримують економічної вигоди.

Низка вчених вважають критерій річного циклу основоположним у формуванні визначення поняття “основні засоби”. Так, Ф. Ф. Бутинець стверджує, що основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк експлуатації яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік) [13, с. 363]. Однак, важливими є інші критерії, які характеризують основні засоби, такі як матеріальність (мають матеріальну форму); призначення (утримуються з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій).

Враховуючи наявне розмаїття підходів і визначень, необхідно проаналізувати досліджуване поняття в працях вчених зі сфери бухгалтерського обліку та економіки підприємств з метою напрацювання найбільш відповідної економічному змісту досліджуваної дефініції. Вони найактивніше досліджують це поняття, оскільки основними нормативними актами, що регулюють облік основних засобів в Україні, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” та Податковий кодекс

України. Підходи до трактування сутності основних засобів в українському законодавстві є наближеними до тлумачення цього терміна за Міжнародними стандартами фінансової звітності (IAS) 16 “Основні засоби” [46]. Як стверджують Є. С. Пиріжок та Н. Т. Кулікова, визначення основних засобів дуже різнилося в П(С)БО 7 та Законі України “Про оподаткування підприємств”. По-перше, головна відмінність полягала в тому, що в законі розглядалось поняття “основні фонди” замість засобів; по-друге, різнилась грошова межа зарахування до складу основних фондів об’єктів. У Податковому кодексі вибір зроблено на користь “основних засобів”, що свідчить про його наближеність до положень бухгалтерського обліку. Однак, на думку названих науковців, таке наближення не є повним, оскільки грошове обмеження зарахування до складу основних засобів залишилося, хоча й зросло від 1000 грн. до 2500 грн.

Порівнюючи дефініції, представлені в П(С)БО та Міжнародних стандартах фінансової звітності, можна зробити висновок про їх подібність, зумовлену тим, що під час написання українських стандартів бухгалтерського обліку міжнародні документи використовувались як основа [61, с. 398].

Як трактує С. В. Ткачук, поняття “основні засоби” та “основні фонди” в економічній літературі не мають принципових відмінностей – вони є більш чи менш повними і практично дублюють визначення, наведені в законодавчих актах, але при цьому не наголошується різниця між основними засобами, основними фондами, основним капіталом [82, с. 141].

Коли автори порушують питання фінансів та фінансово-економічного аналізу, то йдеться про основні засоби та основний капітал, а якщо мова про економіку підприємств, то автори застосовують, як правило, термін “основні фонди”. Низка праць висвітлює відмінності між основними фондами та основними засобами, які практично зводяться до того, що терміни майже однакові, але в бухгалтерському обліку та звітності використовують термін “основні засоби” [20, с. 315].

На наш погляд, більш конкретно та структурно досліджувати основні засоби необхідно в порівнянні із суміжними поняттями. Серед них насамперед необхідно визначити поняття “амортизація”.

На думку А. П. Гринько, очевидна різна інтерпретація понять “основні засоби” й “амортизація” з позиції економічної теорії, положень бухгалтерського обліку й податкового законодавства призводить до постійних дискусій між авторами. Характерна риса розглянутих економічних визначень, викладених у працях вітчизняних і зарубіжних учених, полягає в тому, що вони вказують на необхідність обліку фізичного й морального зносу основних засобів. Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку виокремлюють три ознаки основних засобів – мета придбання, тривалість терміну використання й наявність матеріальної (фізичної) форми [22, с. 68]. Іншими словами – це формування й використання.

Отже, вчені, які розглядали поняття основних засобів у сфері бухгалтерського обліку, вважають важливим чинником впливу на формування цього поняття амортизацію. Узагальнюючи погляди провідних учених-економістів та викладені вище тлумачення основних засобів у нормативній літературі, А. М. Михайлов доходить висновку, що найбільш повне визначення категорії “основні засоби” матиме такий вигляд: основні засоби – це активи, які беруть участь у декількох операційних циклах, не втрачаючи при цьому свою натурально-речову форму, переносять свою вартість на знов створену продукцію частинами у вигляді нарахованої амортизації, строк корисного використання яких перевищує один рік та від використання яких підприємство очікує економічну вигоду [45, с. 157].

Дослідники визначають сутність основних засобів як об’єкта бухгалтерського обліку, при цьому потрібно також враховувати критерії їх визначення, тобто те, що вони ще є активами підприємства. Через відносну новизну цих понять в економічній літературі відсутнє їх чітке трактування. Так, на думку О. А. Наумчук, для уточнення критерію економічної вигоди від об’єкта в Законі “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”

доцільно розкрити способи отримання підприємством майбутніх прибутків від використання основних засобів, а саме: їхню участь окремо або разом з іншими активами у виробництві продукції або наданні послуг; можливість обміну на інші активи; погашення ними зобов'язань підприємства; розподіл між власниками підприємства [48, с. 372].

Деякі вчені поняття “основні засоби” ототожнюють із подібними поняттями. У процесі дослідження цього питання О. В. Пасько дійшов висновку про те, що стосовно відтворення основних засобів оперують такими термінами: основні засоби, народні фонди, народний капітал, капітал. Ідеї, які фігурують у цій сфері, слід поєднати з поняттями та розподілити на об'єкти тлумачення: фонд купівельної сили – фонд, функцією якого є придбання необхідних засобів виробництва; засоби праці, що існують в умовах, коли особа, яка здійснює виробничий процес, не є власником засобів праці, засобів виробництва; засоби праці, що існують в умовах, коли їх власник є одночасно й особою, що здійснює виробничий процес. У концепції, запропонованій О. В. Пасько, першого об'єкта стосується термін “капітал”, другого – “основні засоби”, третього – “народні фонди” [56, с. 19].

На нашу думку, поняття “народний фонд” неадекватне сучасним економічним умовам, оскільки є приватна й колективна власність, державна власність, а поняття “народний фонд” чи народна “власність” є відголоском радянської застарілої термінології.

Доволі дискусійним видається також визначення основних засобів А. В. Янчева, котрий тлумачив їх як частину постійного продуктивного капіталу у формі засобів праці, що поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносить свою вартість на виготовлений продукт [88, с. 331]. Тобто автор концентрується на засобах праці. Якщо такий підхід застосувати до визначення основних засобів у сільськогосподарській діяльності, необхідно звернути увагу, що, за А. В. Янчевим, тут основними засобами будуть тільки знаряддя праці, без землі, тварин, посівів тощо, тому таке визначення не повністю відображає сутність основних засобів як економічної категорії. Саме

тому дискусійність цих дефініцій яскраво виражена у компаративному аналізі суміжних понять, зокрема “основний капітал”, “основні засоби” тощо.

Зазначимо, що у законодавчих актах не вживається категорія “основний капітал”, а використовуються терміни “основні засоби”. Структуру основних засобів (видову або технологічну) прийнято поділяти на дві частини:

– активну, що безпосередньо бере участь у виробничому процесі й забезпечує належний обсяг та якість продукції (робочі машини й устаткування, інструмент, вимірювальні та регулюючі прилади і пристрої, обчислювальна техніка, що використовується в автоматизованих системах управління технологічними процесами, а також деякі технічні споруди);

– пасивну, що створює умови для здійснення процесу виробництва.

Співвідношення окремих видів (груп) основних фондів, виражене у відсотках від їхньої загальної вартості на підприємстві, визначає видову (технологічну) структуру засобів праці. Чим більша частка активної частини, тим прогресивніша та ефективніша технологічна структура [56, с. 75].

Отже, більшість авторів під основними засобами розуміють матеріальні активи підприємства. Усі джерела вказують на те, що основні засоби повинні використовуватися тривалий час (більше одного року чи одного операційного циклу). У податковому законодавстві основні засоби мають вартісну межу, що становить 2500 грн., а в бухгалтерському обліку вартісну межу підприємство встановлює самостійно і зазначає її у своїй обліковій політиці [61, с. 400].

Отже, основні засоби мають дещо різноманітний характер, що в свою чергу потребує їхньої класифікації.

Класифікація – це один із методів пізнання та вивчення явищ, процесів, об’єктів, який полягає в їх розподілі на класи на базі визначених ознак, властивостей та закономірностей зв’язків між ними. Чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання досліджуваних явищ, процесів, об’єктів, та можливостей управління ними. Класифікація основних засобів дає змогу оцінити наявні основні засоби, знайти можливі шляхи підвищення

ефективності використання основних засобів та прийняти необхідні рішення щодо управління ними.

Для чіткого обліку основних засобів насамперед необхідно правильно здійснити цю логічну операцію. Як ознаки розглядаємо: за галузеву приналежність; функціональне призначення; використання; належність. Їх групування зображено на рис. 1. 1.

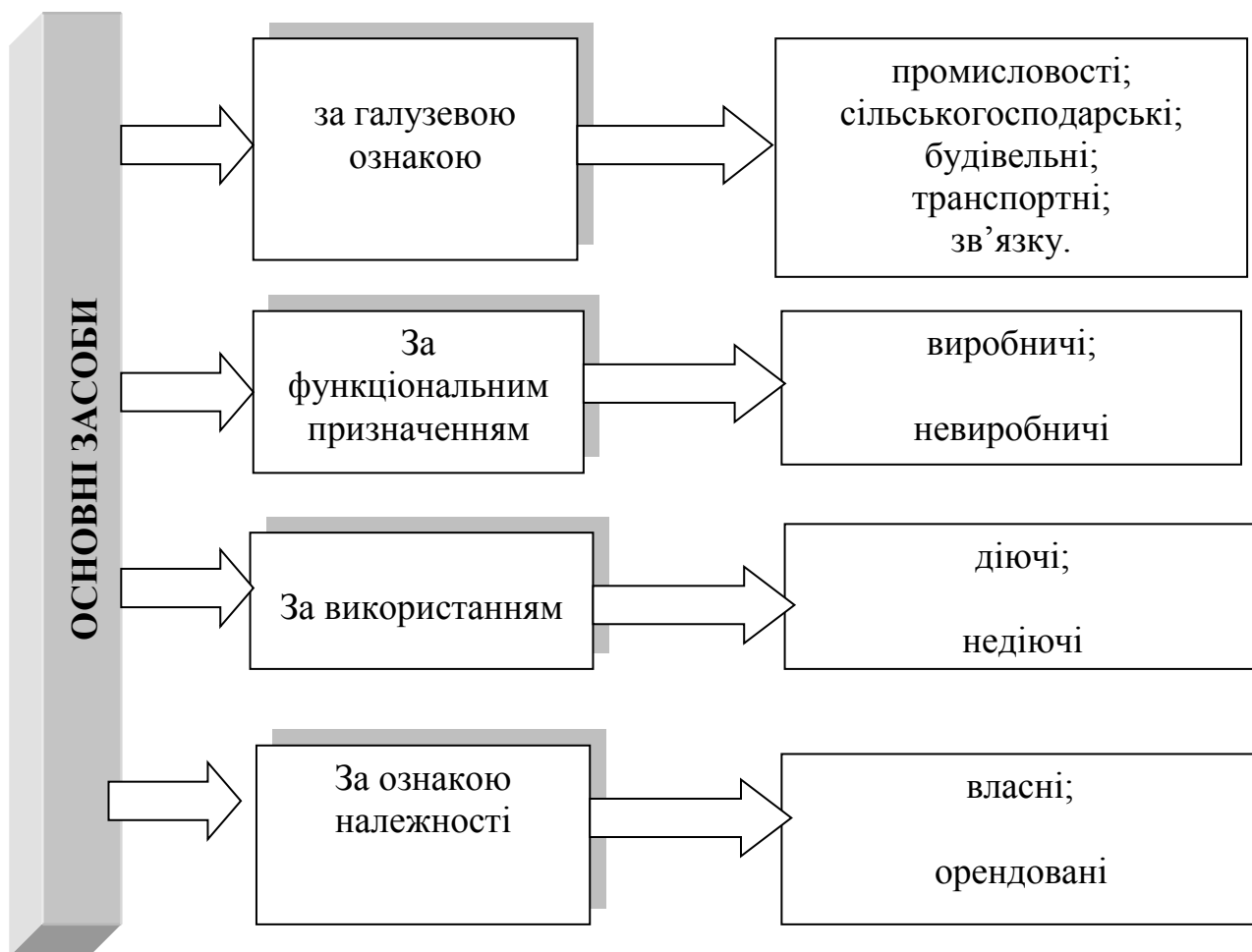


Рис. 1.1. Класифікація основних засобів

Класифікація основних засобів за Планом рахунків бухгалтерського обліку № 2914 від 30.11.1999 р. (із змінами і доповненнями) та згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” № 92 від 27.04.2000 р. за натурально-матеріальним складом поділена на десять груп, що ілюструє таблиця 1.1.

Класифікація основних засобів за Планом рахунків

№ п/п	Субрахунки (рахунки другого порядку) за Планом рахунків № 291 від 21.12.1999 р. (із змінами і доповненнями)		Номер групи згідно з Податковим кодексом України
	Код	Назва групи за стандартом 7	
1	100	Інвестиційна нерухомість	I
2	101	Земельні ділянки	II
3	102	Капітальні витрати на поліпшення земель	III
4	103	Будинки та споруди	IV
5	104	Машини та обладнання	V
6	105	Транспортні засоби	VI
7	106	Інструменти, прилади та інвентар	VII
8	107	Тварини	VIII
9	108	Багаторічні насадження	IX
10	109	Інші основні засоби	X

Для потреб бухгалтерського обліку основні засоби поділяють на групи:

– основні засоби (земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди та передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, приладдя, інвентар (меблі), робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження, інші основні засоби);

– інші необігові матеріальні активи (бібліотечні фонди, малоцінні необігові матеріальні активи, тимчасові (не титульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату, інші необігові матеріальні активи).

Не менш важливе значення має класифікація основних виробничих засобів підприємства, яка використовується в системах бухгалтерського обліку та статистики згідно з П(С)БО № 7: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та, передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); робоча і продуктивна худоба; багаторічні насадження; інші основні засоби [67].

Для встановлення норм амортизаційних відрахувань і розрахунків щорічних амортизаційних сум застосовують більш детальну класифікацію,

згідно з якою кожний вид основних фондів у свою чергу розподіляють на ряд груп та підгруп, що охоплюють засоби праці аналогічного виробничо-технологічного призначення з приблизно однаковими строками експлуатації.

Дослідники економіки підприємства основні засоби, що використовуються у виробництві, поділяють на певні групи, залежно від того, яку роль вони відіграють у виробничому процесі. Частина основних засобів використовується для безпосереднього впливу людини на процес виробництва, тобто вони є тими засобами праці, що впливають на оборотні засоби, перетворюючи їх на готову продукцію. Такі основні засоби називають “активною частиною”. До них можна зарахувати робочі машини, устаткування, транспортні засоби, вимірювальні й регулюючі прилади, обчислювальну техніку та лабораторне устаткування.

Існують й інші види основних засобів, які не використовуються активно у виробництві, однак є необхідною умовою його здійснення. Тобто їх відсутність унеможлиблює здійснення виробничого процесу. До них належать, наприклад, будівлі, споруди. Саме ці основні засоби становлять так звану “пасивну частину”. Слід зазначити, що, оскільки робочі машини, устаткування, транспортні засоби та інша техніка й прилади активно використовуються у виробництві, з часом зношуються та потребують постійного оновлення, саме “активна частина” основних засобів відіграє провідну роль у розвитку виробництва [43].

Відповідно до типової класифікації, основні засоби можуть групуватися за сукупністю спільних технічних характеристик, за функціональним призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів, формами власності й видами економічної діяльності тощо [21, с. 13]. За функціональним призначенням основні засоби розрізняють як виробничі та невиробничі. До складу виробничих основних засобів належать засоби, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню у сфері матеріального виробництва. На відміну від виробничих, невиробничі основні засоби не беруть безпосередньої участі у процесі

матеріального виробництва й призначені, в основному, для обслуговування житлового та комунального господарств, забезпечення культурно-побутових потреб населення у невиробничій сфері тощо.

За використанням основні засоби поділяють на діючі, недіючі та запасні. До діючих належать усі основні засоби, що використовуються в господарській діяльності підприємства. До недіючих – основні засоби, що тимчасово не використовуються у зв'язку з консервацією окремих об'єктів або приміщень (цехів) підприємства. До запасних основних засобів зараховують різне устаткування, яке знаходиться в резерві й призначене для заміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються [21, с. 13].

За функціями, які основні засоби виконують у виробничому процесі, їх можна класифікувати таким чином: основні засоби, які безпосередньо беруть участь у виготовленні продукції (або ті, що виготовляють продукт), до яких можна зарахувати робочі машини й устаткування, виробничий і господарський інвентар, оскільки вони безпосередньо задіяні у виготовленні продукції; основні засоби, що допомагають у виготовленні продукції, до них належать вимірювальні й регулюючі прилади, обчислювальна техніка та лабораторне устаткування, оскільки вони не виготовляють продукцію, однак допомагають у дотриманні всіх вимог щодо виготовлення якісного продукту; основні засоби, що сприяють процесу виробництва, тобто не беруть безпосередньої участі і не допомагають виробництву, а лише створюють необхідні умови для нього, серед яких можна виокремити будівлі, споруди, транспортні засоби [43].

Отже, основні засоби – це вартісно виражені ресурси, які утримуються суб'єктом господарювання з метою використання в процесі виробництва, постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій, очікуваний строк експлуатації яких становить не менше одного року чи визначається межами операційного циклу понад один рік, вартість яких зменшується в процесі використання. В ході дослідження було окреслено різні підходи до класифікації основних засобів як згідно з нормативною базою, так і за різними авторами.

1.2. Методи оцінки основних засобів згідно з національними та міжнародними стандартами обліку

Необоротні активи підприємства, зокрема його основні засоби, є основою господарської діяльності підприємства, одним із ключових елементів процесу виробництва продукції, а отже одним із найважливіших об'єктів обліку та звітності, що характеризує загальний майновий стан підприємства, його економічний потенціал та інвестиційну привабливість.

У системі теоретичних основ формування та руху основних засобів визначальну роль відіграє концепція їх оцінки, яка повинна забезпечувати виконання принципу об'єктивності та відповідно правильне формування фінансової звітності підприємства.

Одне з найважливіших питань, яке визначають національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку – це оцінка активів, зобов'язань та власного капіталу. У різних країнах методи оцінки повинні бути ідентичні для забезпечення співставності показників фінансової звітності.

На нашу думку, в умовах ринкових відносин достовірна оцінка об'єктів господарської діяльності унеможлиблюється. Це пов'язано з тим, що на даний час при даній оцінці не враховується фактори інфляції, ризику, часу.

Основні вимоги, що висуваються до бухгалтерського обліку – реальність, точність, простота, своєчасність, співставність облікових даних передбачають правильну оцінку основних засобів. Не буде перебільшенням стверджувати, що від того, наскільки вірно та правильно оцінені основні засоби, залежить точність показників наявності, структури та динаміки основних засобів. Наслідком неправильної оцінки основних засобів може стати неточне обчислення сум зносу, що потягне за собою неправильне визначення собівартості продукції, що виготовляється. Це в свою чергу стане причиною спотворення значень показників прибутку та показників, які характеризують ефективність виробництва. Тому, більш детально розглянемо порядок оцінки основних засобів підприємства згідно національних та міжнародних стандартів.

Діюча бухгалтерська практика сьогодні визнає два найбільш поширені у світі підходи до оцінки вартості активів підприємств, зокрема основних засобів, що наведено на рис. 1.2.

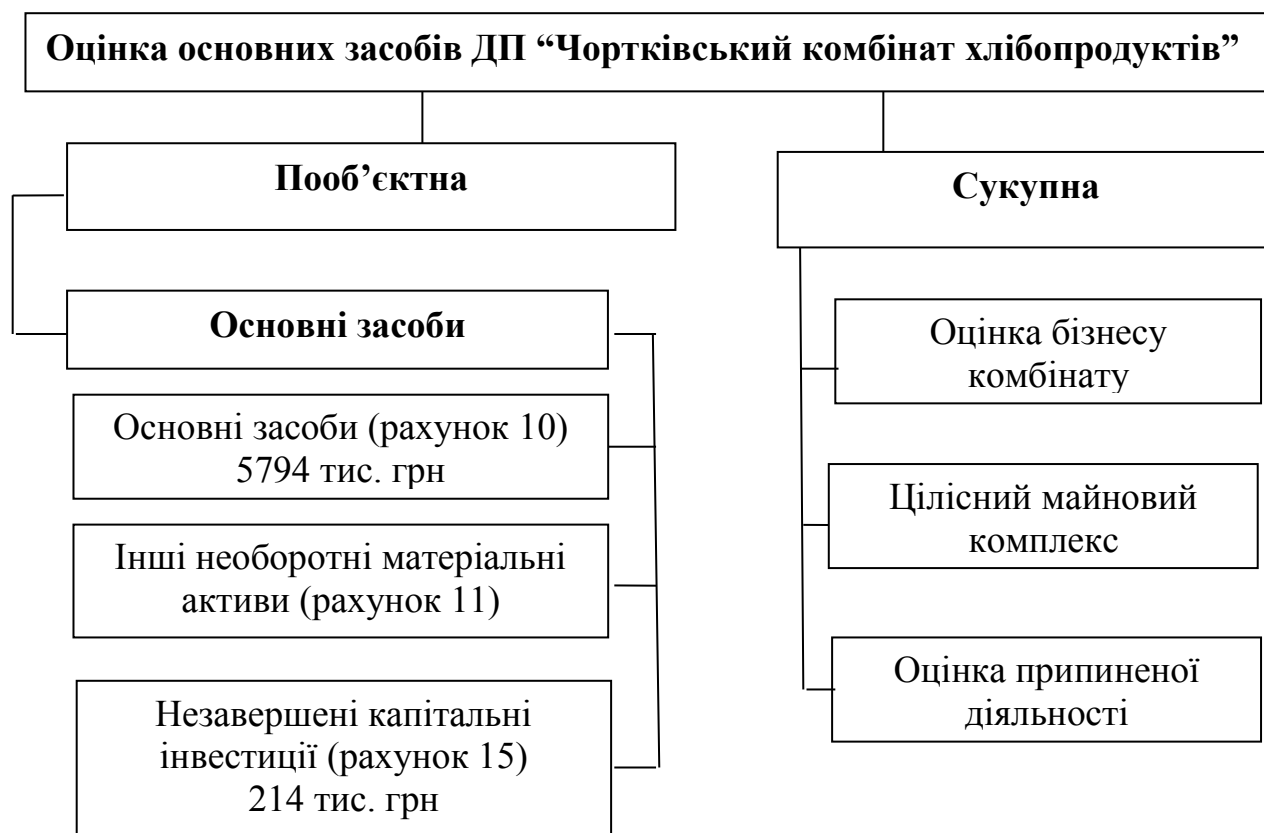


Рис. 1.2. Оцінка основних засобів ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” у загальній оцінці вартості активів

Перший підхід полягає у пооб’єктній (індивідуальній) оцінці основних засобів підприємства (будівель, споруд, машин та обладнання, приладів та інструментів, тварин та багаторічних насаджень тощо), а другий – в оцінці сукупної вартості основних засобів, тобто в цьому випадку оцінюється господарський комплекс з завершеним циклом виробництва продукції (робіт, послуг). Цілісним майновим комплексом можуть бути структурні підрозділи підприємства, цехи, окремі виробництва, ділянки тощо, які виділяються у встановленому порядку в самостійні об’єкти.

Якщо компонент підприємства, який відповідає ознакам припиненої діяльності, вибув через безпосереднє припинення (ліквідацію) діяльності з виробництва або продажу продукції (робіт, послуг), то підприємство оцінює і

відображає результати зазначеної операції у складі доходів та витрат припиненої діяльності на дату фактичного вибуття активів та погашення зобов'язань [68]. Необоротні активи такого компонента підприємства перевіряються на предмет їх знецінення у порядку, передбаченому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисності активів”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 817 .

Залежно від характеру, стану основних засобів, часу оцінки розрізняють такі види вартості (за П(С)БО 7 “Основні засоби”):

- первісна вартість;
- переоцінена вартість;
- залишкова вартість;
- справедлива вартість
- вартість, яка амортизується;
- ліквідаційна вартість [67].

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Оцінка за первісною або історичною собівартістю ідеально підходить до стабільної економіки, фінансовий результат за нею визначався як різниця між сумою отриманого доходу та витратами, що було понесені на його отримання.

Необхідно відмітити, що згідно внесення змін до податкового законодавства у П(С)БО 7 “Основні засоби” п. 14 доповнено реченням такого змісту: “Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов’язаних з поліпшенням та ремонтом об’єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством” [67].

Отже, з набуттям чинності цими змінами у податковому обліку згідно з нормами п. 146.12 ст. 146 Податкового кодексу усі ремонти і поліпшення основних засобів, у тому числі орендованих, у межах 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітнього року мають право

відносити до витрат того звітного податкового періоду, у якому такі ремонт та поліпшення були здійснені [72]. Тепер може бути однаково як у податковому, так і в бухгалтерському обліку. Тобто уже не треба буде аналізувати, які це роботи – ремонт чи поліпшення, у межах 10% збільшуються витрати. При перевищенні 10% збільшується вартість окремих об'єктів.

Тому, ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” слід внести зміни до облікової політики і записати приблизно так: “Первісна переоцінена вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом, які визначені у порядку, передбаченому податковим обліком”.

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Цей вид оцінки застосовується під час товарообмінних операцій, безкоштовного отримання основних засобів та у разі внесків у статутний фонд підприємства. Справедливою вартістю основних засобів виступає ринкова або відновна ціна.

Найбільші складності стосуються справедливої вартості як засобу оцінки активів підприємства – основних засобів. Керівники підприємств і організацій України, як правило, обмежуються визначенням справедливої вартості як договірної вартості. При цьому не враховується кон'юнктура ринку, процеси інфляції, ризики, стан економіки в цілому. Справедлива вартість має умовний характер і документально ніяк не підтверджується. Жодна з фінансових, бухгалтерських комп'ютерних програм на сьогоднішній день не здатна формувати справедливу вартість. Це пов'язано з відсутністю єдиних загальнодержавних та регіональних баз цін і з труднощістю використання і поновлення інформаційних ресурсів щодо необхідних чинників, що формують справедливу вартість.

Ринкова вартість – це чиста вартість придбання активу або його реалізації на активному ринку. Активний ринок – це ринок, де предмети що купуються та продаються є однорідними, у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців чи покупців, а інформація про ціни є загальнодоступною.

Відновна вартість – вартість відтворення основних засобів у сучасних умовах. Відновною може виступати вартість, встановлена незалежним експертом.

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [67].

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після переоцінки. Переоцінці підлягають основні засоби, вартість яких більше ніж на 10% відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Переоцінена вартість визначається як добуток первісної вартості на індекс переоцінки, який розраховується як відношення справедливої вартості об'єкта до його залишкової вартості.

У теорії бухгалтерського обліку постійно ведеться дискусія про правильність застосування оцінки за первісною чи відновною вартістю. Так, у вісімдесятих роках А. А. Додонов відстоював ідею оцінки основних засобів за фактичною вартістю [24, с.33]. А. Ш. Маргуліс був прибічником оцінки основних засобів за відновною оцінкою та проведення періодичних переоцінок із застосуванням індексів цін [44, с.37].

Перший спосіб переоцінки основних засобів, за ринковою вартістю, полягає у тому, що з фактичної або справедливої вартості об'єкта виключається сума накопиченої амортизації. Отримана балансова вартість переоцінюється до ринкової вартості об'єкта. При застосуванні такого способу переоцінки вартість переоціненого об'єкту стає рівною його ринковій вартості з урахуванням зносу, а накопичена амортизація стає рівною нульовому значенню. У період корисного використання об'єкту, що залишився до кінця цього строку амортизація нараховується за переглянутою нормою.

У разі переоцінки іншим способом – за відновною вартістю із застосуванням індексу цін, накопичена на момент переоцінки амортизація перераховується пропорційно зміні фактичної вартості об'єкта до його

відновної вартості. При цьому переоцінена балансова вартість дорівнює відновній вартості на дату переоцінки за вирахуванням накопиченої суми амортизації, яка розрахована від відновної вартості на ту ж дату. При цьому перегляду норми амортизації не потрібно. Прибічником проведення переоцінок, виходячи з відновної вартості з переглядом норм амортизації є З. М. Борисенко [12, с.78].

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 в залежності від способу надходження на підприємства застосовуються такі варіанти оцінки об'єктів основних засобів, які наведено на рис. 1.3.

Спосіб надходження об'єкту основних засобів на підприємство	Склад первісної вартості основних засобів
Побудовані підрядним способом	Кошторисна вартість, згідно умов договору
Побудовані господарським способом	Фактична собівартість будівництва + вартість проектно-кошторисної документації
Придбання основних засобів за рахунок коштів підприємства	Витрати на придбання, налагодження та установку
Безоплатне отримання об'єкту основних засобів	Справедлива вартість об'єкту на дату отримання
Отримання об'єкту у вигляді внесків до статутного капіталу підприємства	Справедлива вартість об'єкту погоджена із засновниками підприємства
Переведення до основних засобів об'єкту з оборотних активів, товарів, готової продукції	Собівартість відповідних оборотних активів
Отримання в обмін на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого об'єкту основних засобів. У разі перевищення залишкової вартості над справедливою, первісною буде справедлива, а різниця включена до витрат звітного періоду
Отримання в обмін на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого об'єкту основних засобів (\pm) сума грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана або отримана під час обміну

Рис.1.3. Варіанти оцінки основних засобів [67]

На даний момент у вітчизняній обліковій науці існує два напрями щодо оцінки основних засобів. Прибічники першого напрямку вважають, що основні мета балансу – отримання реальної інформації про майновий стан підприємства із застосуванням оцінки, що відповідає сучасному моменту. При цьому фінансовий результат – це різниця між вартістю майна та зобов'язаннями плюс власні кошти. Тобто, фінансовий результат має повністю залежати від оцінки статей балансу за ринковими сучасними цінами [55, с. 21].

Прибічники другого напрямку вважають, що єдино вірною є оцінка майна і основних засобів за історичною або первісною вартістю. Їх позиція ґрунтується на тому, що саме первісна вартість вказується в угодах між постачальниками та покупцями, та сплачується партнерам, до речі її при необхідності можна перевірити [52, с.21].

На наш погляд, застосування оцінки за первісною вартістю є більш доцільним, хоча, безперечно, підприємствам доцільно дати можливість вибору оцінки основних засобів.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) – система принципів, методів та процедур ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. МСБО виникли внаслідок інтеграційних процесів в економіці й спрямовані на зближення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в різних країнах світу.

Основні засоби – це матеріальні об'єкти, які:

- утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей;
- використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду [67].

Відповідно до МСБО 16 “Основні засоби” використовуються такі види оцінок як:

- Балансова вартість – це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.

– Собівартість – це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або, якщо прийнятно, сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ.

– Справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

– Збиток від зменшення корисності – це сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

– Сума очікуваного відшкодування – це більша з двох оцінок: чистої ціни продажу активу або вартості його використання.

– Ліквідаційна вартість активу – це попередньо оцінена сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив вже був би застарілим та у стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації [46].

Міжнародні стандарти фінансової звітності виступають на даний момент ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для оцінки активів і зобов'язань.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку передбачають вільний вибір методики оцінки активів, тобто вони не обмежуються рекомендаціями з вибору мінімальної оцінки з двох можливих.

Тобто, підприємства мають можливість застосування декількох різних основ оцінки одночасно з різним ступенем та в різних комбінаціях. Виділяють такі бази оцінки:

– Історична собівартість. Активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів та їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент придбання.

– Поточна собівартість. Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку було б сплачено в разі придбання такого ж або еквівалентного активу на поточний момент.

– Вартість реалізації. Активи відображаються в обліку за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації.

– Теперішня вартість. Активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які, як очікується, має генерувати об'єкт обліку під час звичайної діяльності підприємства.

У суб'єктів, які складають звітність за МСФЗ, значно зростає можливість залучити додаткові джерела капіталу та партнерів по бізнесу, які допоможуть забезпечити економічне зростання. У свою чергу суб'єкти, використовуючи МСФЗ, мають доступ до інформації про фінансовий стан потенційних партнерів, що слугує додатковим інструментарієм при їх виборі.

На сьогоднішній день існує проблема оцінки основних засобів, тобто виразу їхньої вартості в грошовій формі. При придбанні конкретного об'єкта основних засобів різними підприємствами, грошова оцінка такого об'єкта буде неоднаковою, так як залежить не тільки від ціни у виробника чи постачальника, а і від розміру ввізного мита, транспортних витрат, плати за державну реєстрацію тощо.

Отже, система оцінки, яка є одним з основних елементів методу бухгалтерського обліку на сьогоднішній день є засобом досягнення стратегічних цілей підприємства, а також виступає інструментом формування інформаційної бази економічного аналізу. Оцінка основних засобів – це специфічна форма ціни, яка використовується для правильного визначення їх загальної вартості, складу та структури, величини амортизаційних відрахувань, собівартості продукції, а також прибутку й рентабельності діяльності підприємства.

1.3. Методичні аспекти нарахування амортизації в системі відтворення основних засобів підприємства

Для забезпечення процесу виробництва на підприємствах необхідна наявність певної кількості засобів праці, що відповідали би вимогам науково-технічного прогресу. Оскільки засоби праці постійно вибувають з виробництва внаслідок фізичної непридатності та технологічної невідповідності, виникає необхідність їх заміни новими засобами праці. Процес постійного і неперервного оновлення та заміщення засобів праці, що вибувають внаслідок морального й фізичного зносу, називається відтворенням основних засобів.

Процес відтворення основних виробничих фондів має низку характерних ознак, зокрема:

- поступове перенесення своєї вартості на вироблену продукцію;
- у процесі відтворення основних виробничих засобів одночасно відбувається рух їхньої споживчої вартості та вартості;
- нарахування амортизаційних відрахувань здійснюється нагромадженням в грошовій формі частково перенесеної вартості основних виробничих засобів на готову продукцію;
- основні виробничі засоби поновлюються в натуральній формі протягом тривалого часу, що створює можливість маневрувати коштами амортизаційного фонду.

Відтворення основних засобів – це процес їх виробничого використання, зносу, амортизації, підтримки у робочому стані через здійснення ремонтів і відновлення в натурі [11, с.38].

Розрізняють два види зносу основного капіталу – фізичний та моральний. Величина фізичного зносу залежить від того, які саме технічні характеристики вкладені у об'єкти основного капіталу при їх створенні, від якості їх виготовлення, від ступеню інтенсивності використання, від того, чи дотримуються на підприємстві необхідних вимог по експлуатації, чи своєчасно здійснюються ремонти та багатьох інших факторів.

Зниження вартості об'єктів основного капіталу може відбуватись і як наслідок морального зносу. Моральний знос – це процес, при якому засоби праці, які знаходяться в нормальному робочому стані, стають невиконуваними у експлуатації через те, що з'являються нові види техніки, застосування яких більш ефективно та не таке дороге для підприємств. Застосування морально застарілих засобів праці призводить до збільшення витрат на виробництво продукції, підвищення її собівартості. Експлуатація застарілих засобів праці веде до збільшення витрат на ремонт через постійний ріст його складності та збільшення їх кількості [21, с.96].

Загалом, можна виділити дві форми морального зносу основних засобів, які відрізняються за своєю природою. Перша форма морального зносу пов'язана з втратою основними засобами частини своєї первісної вартості внаслідок того, що ті самі об'єкти основних засобів через якийсь час, внаслідок підвищення продуктивності праці у машинобудуванні, виготовляються із меншими затратами праці. Виробництво стає масовим, що веде до зниження вартості, а як наслідок зниження продажних цін. Через це вартість старих об'єктів, які ідентичні за своїми характеристиками новим, визначається новою їх вартістю. Внаслідок цього знижується повна оцінка діючих основних засобів до рівня нових цін. Друга форма морального зносу полягає в тому, що виникає можливість застосування нової більш економічної техніки.

Підвищення ефективності нових об'єктів основних засобів складається з впливу таких чинників: виникнення умов для застосування більш прогресивної технології, економія виробничих площ, автоматизація управління, підвищення надійності та економічності експлуатації, техніки безпеки, покращання умов праці, підвищення якості продукції і т.д. Все це веде до зниження відносної корисності старих об'єктів основних засобів [21, с.93].

Використовуючи цю техніку виникає можливість підвищення продуктивності праці, тобто можливість виробництва більшої кількості продукції за окремий проміжок часу, ніж на старій техніці. Також застосування нової техніки дає можливість поліпшити якісні характеристики продукції.

Через це використання старої техніки стає не вигідним і виникає потреба у її достроковій заміні, тому, що використання морально застарілої техніки, яка фізично ще не спрацьована збільшує затрати на виробництво продукції. Отже, чим менший період, протягом якого вся вартість машини переноситься на продукти, тим менша небезпека її значного морального зношення. Ці два процеси з двох боків висвітлюють одне й те ж явище.

Необхідно відмітити, що основа фізичного зносу – це вплив зовнішнього середовища та внутрішніх руйнівних процесів, а основа морального зносу – це науково-технічний прогрес. Фізичний та моральний види зносу зумовлюють поступове зношування елементів основного капіталу.

Зношення є основою амортизації. Тобто, величина амортизаційних відрахувань показує ступень зносу об'єктів основного капіталу. Знос – це втрачання вартості засобів праці, а амортизація – це перенесення втраченої вартості на виготовлений продукт. Принциповою відмінністю зносу та амортизації є те, що знос це поступове втрачання основним капіталом своєї вартості, а амортизація – це поступове перенесення його вартості на виготовлений продукт.

Реформування національної системи бухгалтерського обліку призвело до значних змін у порядку нарахування амортизації основних засобів. Відмова від централізованих норм амортизації та надання суб'єктам господарювання права самостійно формувати свою амортизаційну політику в рамках, дозволених державою, безсумнівно, мають позитивні результати. Встановлення норм амортизації в залежності від терміну корисного використання конкретних об'єктів дає змогу підприємствам відшкодовувати витрати на їх придбання протягом реального терміну служби, а можливість вибирати способи амортизації з числа дозволених П(С)БО 7 сприяє більш достовірному відображенню тенденції одержання економічних вигод від використання основних засобів. Згідно з п.4 П(С)БО 7, амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [67].

Як зазначалось вище, вартість, яка амортизується – первинна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості, а ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

У плановій економіці існував один об'єкт нарахування амортизації – основні виробничі засоби. Державою було встановлено єдині для усіх норми на реновацію та капітальний ремонт основних засобів за різними групами видів основних засобів. Законодавчо було закріплено використання рівномірного методу нарахування амортизації. Амортизація нараховувалась впродовж фактичного строку служби основних засобів. Ця політика не сприяла інтенсивному оновленню діючих основних засобів [6, с.21].

У країнах з розвинутою економікою існують дві концепції амортизації основного капіталу: економічна та податкова. Амортизація в економічній концепції розглядається як списання вартості основного капіталу за економічно обґрунтованими нормами, які враховують фізичний і моральний знос основних засобів. Нарахування амортизації в економічних цілях необхідно для визначення затрат основного капіталу на виробництво та визначення його прибутковості, для отримання об'єктивної, реальної інформації щодо ефективності виробництва. Податкова концепція полягає у списанні вартості основного капіталу за податковими нормами, які можуть бути більшими за економічно обґрунтовані [6, с.22].

У зарубіжних країнах законодавчо визначаються правила нарахування амортизації у податкових цілях, а строки використання основних засобів підприємства визначають самостійно. Норми амортизаційних відрахувань встановлюються для груп основних засобів. Також зазначаються альтернативні методи розрахунку амортизації.

Розмір амортизаційних відрахувань по об'єкту основних засобів визначається такими показниками:

- первісною або фактичною вартістю – яка є сумою фактичних витрат з придбання;
- ліквідаційною вартістю – частина вартості об’єкту, що може бути повернута після закінчення терміну його служби;
- вартістю, що амортизується – первинна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості;
- строком корисного використання або термін економічної служби. В основному визначається підприємством самостійно. Земля вважається єдиним об’єктом, корисний строк експлуатації якої нескінчений.

При визначенні корисного строку використання приймають до уваги такі моменти: очікувану потужність або продуктивність об’єкту; величину фізичного та морального зносу; можливі обмеження у використанні об’єкту (законодавчо визначений граничний строк безпечної експлуатації такого об’єкту, строк дії орендної угоди); специфічні умови експлуатації (наявність поганих кліматичних умов); можлива невідповідність у майбутньому виробничого потенціалу об’єкту вимогам виробництва [42, с.94].

П(С)БО 7 встановлює такі методи нарахування амортизації основних засобів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий [67].

У Наказі про облікову політику ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” відзначено, що підприємство використовує прямолінійний метод нарахування амортизації основних засобів, тому сутність даного методу розглянемо в першу чергу.

Метод рівномірної або пропорційної амортизації побудований на визнанні прямої залежності між спрацюванням та строком служби об’єкту. Тобто, вартість, яка амортизується (різниця між початковою і ліквідаційною вартістю) скорочується рівномірно протягом визначеного числа періодів.

За прямолінійним методом річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на очікуваний період часу використання об’єкта основних засобів. Формула розрахунку розміру амортизаційних відрахувань:

$$\text{Сума амортизації за період} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Строк корисного використання}} \quad (1.1)$$

Рівномірний метод нарахування амортизації найбільш поширений і через простоту розрахунків. До переваг рівномірного методу можна віднести рівномірність і стабільність у віднесенні амортизації на собівартість продукції, простоту та точність розрахунків. Звичайно, не можна категорично стверджувати, що метод рівномірної амортизації є оптимальним для підприємств, бо він має певні недоліки.

При використанні методу рівномірної амортизації вартість об'єкту основних засобів списується рівними частинами впродовж усього строку його експлуатації. При цьому сума щорічних амортизаційних відрахувань може бути розрахована одним з двох способів:

- при використанні першого способу сума розраховується шляхом ділення вартості об'єкту, що підлягає амортизації на строк його корисної експлуатації;

- при використанні другого способу суму розраховують множенням встановленої норми амортизації на первісну вартість (за мінусом його ліквідаційної вартості якщо вона визначена) [25, с.46].

Звичайно, не можна категорично заявляти, що метод рівномірної амортизації є оптимальним для підприємств, бо він має як недоліки, так і переваги. Так, очевидно є простота розрахунків за цим методом, але цей метод вочевидь не враховує існування морального зносу основних засобів. Цей метод доцільно застосовувати до тих об'єктів основних засобів, знос яких рівномірний і не залежить від обсягу виробництва: адміністративні будівлі, виробничі цехи, інші споруди, передавальні пристрої, меблі тощо.

Використання методів прискореної амортизації передбачає списання більшої частини вартості об'єкту у перші роки його використання, що веде до щорічного зменшення сум амортизаційних відрахувань.

Застосування методів прискореної амортизації доцільне з огляду на те, що: в перші роки експлуатації основних засобів спостерігається найбільша інтенсивність їх використання; у разі швидкого морального старіння об'єкту, кошти на його відновлення будуть вже накопичені; забезпечується можливість збільшення частини витрат на ремонт в останні роки експлуатації основних засобів, оскільки сума амортизації, що нараховується, в ці роки зменшується.

При застосуванні кумулятивного методу або методу суми цифр років служби річну норму амортизації визначають як відношення строку служби, що залишився на початок звітного року до суми цифр років. Для визначення річної суми амортизаційних відрахувань норму амортизації відповідного року множать на різницю між первісною вартістю об'єкта та його ліквідаційною вартістю. Основною перевагою кумулятивного методу є те, що він забезпечує повне відшкодування первісної вартості об'єкта основних засобів до моменту завершення середнього строку його служби [25, с.47].

Ще один метод прискореної амортизації, що регламентується П(С)БО 7 “Основні засоби” – це метод прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи зі строку корисного використання і подвоюється. Описаний метод доцільно використовувати, коли витрати на підтримку обладнання у робочому стані в процесі експлуатації зростають.

$$\text{Річна сума амортизації} = \frac{\text{Залишкова вартість об'єкту на початок звітного року або первинна вартість на дату початку нарахування амортизації}}{\text{Річна норма амортизації}} \quad (1.2)$$

$$\text{Річна норма амортизації} = \frac{100\%}{\text{строк корисного використання}} \times 2 \quad (1.3)$$

Метод зменшення залишкової вартості полягає у визначенні суми амортизаційних відрахувань шляхом множення балансової вартості об'єкту основних засобів на початок звітного періоду на постійну річну норму амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкту з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість. Зауважимо, що цей метод не використовують, коли ліквідаційна вартість об'єкта нульова, інакше об'єкт буде “замортизований” впродовж одного року.

$$\text{Річна сума амортизації} = \begin{array}{l} \text{Залишкова вартість об'єкту на} \\ \text{початок звітного року або} \\ \text{первинна вартість на дату} \\ \text{початку нарахування} \\ \text{амортизації} \end{array} \times \text{Річна норма амортизації} \quad (1.4)$$

$$\text{Річна норма амортизації} = 1 - \sqrt[\text{кількість років}]{\frac{\text{ліквідаційна вартість}}{\text{первісна вартість}}} \times 100\% \quad (1.5)$$

Виробничий метод можна назвати методом нарахування амортизації пропорційно обсягу виконаних робіт або випущеної продукції. Він ґрунтується на припущенні, що величина зносу залежить лише від інтенсивності експлуатації об'єкту незалежно від строку, протягом якого використовується об'єкт. Однак, основним недоліком використання цього методу є те, що дуже важко визначити фактичний обсяг продукції, що виробляється з використанням того чи іншого об'єкту основних засобів. Виробничий метод беруть на озброєння, коли інтенсивність використання об'єкта впливає на його експлуатаційні властивості і коли можна визначити обсяг виробництва. Сума амортизаційних відрахувань розраховується за формулою:

$$\text{Сума амортизації} = \text{Фактичний обсяг продукції} \times \text{Виробнича ставка амортизації} \quad (1.6)$$

$$\text{Виробнича ставка амортизації} = \frac{\text{Первинна вартість – Ліквідаційна вартість}}{\text{Очікуваний загальний обсяг продукції при використанні об'єкта основних засобів}} \quad (1.7)$$

П(С)БО 7 не регламентує застосування якогось певного методу амортизації, однак ставиться вимога, щоб цей метод застосовувався систематично.

У зарубіжній практиці відомі такі методи нарахування амортизації основних засобів:

- методи рівномірної амортизації (метод прямолінійного списання);
- методи дигресивної (прискореної) амортизації (метод суми цифр років служби та метод зниження залишку);
- методи прогресивної (уповільненої) амортизації (метод амортизаційного фонду та метод ануїтету);
- метод суми одиниць продукції (виробничий метод).

Методи уповільненої амортизації за своїм змістом обернені щойно розглянутим методам прискореної амортизації й передбачають зростання щорічних сум амортизаційних відрахувань протягом терміну використання об'єктів. До методів уповільненої амортизації відносяться методи амортизаційного фонду та метод ануїтету. При використанні методу амортизаційного фонду одночасно з періодичним нарахуванням амортизації сума, що дорівнює величині амортизаційних відрахувань вкладається в цінні папери або депонується на окремому рахунку. В свою чергу отримані відсотки також зараховуються до амортизаційного фонду. Тому, джерелами формування амортизаційного фонду є отримані доходи від операцій з цінними паперами та безпосередньо амортизаційні відрахування [34, с.25].

Як правило, підприємства застосовують порядок рівномірного нарахування зносу (амортизації) по основним засобам протягом строку їх корисного використання, величина якого залежить від двох факторів: балансової вартості основних засобів та норм амортизаційних відрахувань.

Стосовно обліку зносу, то сучасна практика бухгалтерського обліку, що міститься у П(С)БО, вимагає розкриття у фінансових звітах підприємства облікової політики за допомогою примітки, тобто в ній потрібно показати активи, знижені у вартості, у зв'язку зі зносом використаний метод і річні норми нарахування зносу. Окрім того, у ній повинні розглядатися сума амортизаційних відрахувань за рік, загальна сума активів, що амортизуються і відповідна накопичена сума зносу. Обраний метод нарахування амортизації повинен застосовуватися постійно протягом звітного періоду. Перехід з одного методу на інший допускається тільки на тій підставі, що новий метод буде забезпечувати більш правильне відображення результатів діяльності та фінансового стану.

У зарубіжних країнах уряд за допомогою введення різного роду пільг по амортизації, які зменшують прибуток, що підлягає оподаткуванню фактично субсидує окремі галузі чи підприємства за рахунок державного бюджету. Таким чином держава стимулює ті чи інші виробництва. Амортизаційна політика є складовою облікової політики підприємства. Як відомо, від правильного вибору напрямів облікової політики залежить результат функціонування підприємства. Ми вважаємо, що на сучасному етапі необхідно виділити такі основні напрями, що повинні бути відображені у амортизаційній політиці держави: підвищення норм списання основних засобів; розширення сфери застосування норм прискореної амортизації; врахування впливу інфляційних процесів; створення пільгових умов для найбільш стратегічно важливих галузей економіки.

Отже, у процесі реформування економічних відносин загалом і системи бухгалтерського обліку зокрема, вітчизняні підприємства отримали можливість формувати власну амортизаційну політику. Стандарти бухгалтерського обліку дають змогу реалізувати багатоваріантні підходи до розрахунку розміру амортизаційних відрахувань з метою забезпечення відтворення основних засобів й ефективного управління витратами і, відповідно, фінансовими результатами.

Висновки до розділу 1

1. Основні засоби – це вартісно виражені ресурси, які утримуються суб'єктом господарювання з метою використання в процесі виробництва, постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій, очікуваний строк експлуатації яких становить не менше одного року чи визначається межами операційного циклу понад один рік, вартість яких зменшується в процесі використання. В ході дослідження було окреслено різні підходи до класифікації основних засобів як згідно з нормативною базою, так і за різними авторами. Розглянута класифікація дає змогу оцінити наявні основні засоби, знайти можливі шляхи підвищення ефективності використання основних засобів.

2. У системі теоретичних основ формування та руху основних засобів визначальну роль відіграє концепція їх оцінки, яка повинна забезпечувати виконання принципу об'єктивності та відповідно правильне формування фінансової звітності підприємства. У роботі розглянуто методи оцінки основних засобів згідно національних та міжнародних стандартів та визначено, що оцінка основних засобів – це специфічна форма ціни, яка використовується для правильного визначення їх загальної вартості, складу та структури, величини амортизаційних відрахувань, собівартості продукції, а також прибутку й рентабельності діяльності підприємства.

3. У процесі дослідження розкрито сутність, об'єкти та методи нарахування амортизації основних засобів, визначено позитивні і негативні сторони кожного з них. Встановлення норм амортизації залежно від терміну корисного використання конкретних об'єктів дає змогу підприємствам відшкодовувати витрати на їх придбання протягом реального терміну служби, а можливість вибирати способи амортизації з числа дозволених П(С)БО 7 сприяє більш достовірному відображенню тенденції одержання економічних вигод від використання основних засобів.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку наявності та руху основних засобів підприємства

У ринкових умовах суб'єкти підприємницької діяльності управляють належним їм майном на основі інформації бухгалтерського обліку, тому вмiла організація обліку нерiдко перетворюється на визначальний фактор ефективного використання основних засобiв, а ступiнь рацiональностi облікового процесу набуває першочергового значення у контекстi забезпечення успішного розвитку підприємства. Оскільки бухгалтерський облік, будучи орієнтованим на практику, і сам формується під тиском практичних потреб, то “головне завдання бухгалтера не у тому, щоб реєструвати факти та перебирати символи, а у тому, щоб вирішувати задачі, що виникають у процесі господарської діяльності” [77, с. 15].

Склад і зміст таких завдань визначається, з одного боку, “типом облікових завдань, які протягом століть вирішував бухгалтер” [77, с. 18], а, з іншого – змістовними характеристиками об'єктів господарювання, тому із урахуванням специфічних особливостей основних засобів організацію обліку необхідно спрямувати на реалізацію таких завдань: документальне оформлення прав власника на основні засоби, а також операцій з їх придбання, списання, продажу або передавання; нарахування амортизації відповідно до нормативних документів; збереження основних засобів як стратегічної частини приватної власності та унеможливлення крадіжок, розбирання, руйнування об'єктів у процесі їх використання та експлуатації; управління основними засобами з метою максимально ефективного їх використання у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства; виявлення економічних та юридичних наслідків господарських операцій з придбання, реконструкції, модернізації об'єктів або їх ліквідації.

Організація обліку основних засобів визначена як “процес цілеспрямованого вибору та безперервного упорядкування способів і прийомів збирання, обробки та видачі достовірної та своєчасної вихідної інформації про наявність, рух, збереження та використання основних засобів із метою прийняття управлінських рішень” [50, с. 241]. Виходячи з цього, вона призначена забезпечувати практичне функціонування бухгалтерського обліку. Раціональність та оптимальність бухгалтерського обліку як складної, багаторівневої системи забезпечують не окремі операції або процедури, а системний підхід до організації як кожного облікового етапу, так і облікового процесу у цілому, системне сприйняття, реєстрація та узагальнення облікової інформації. Організація обліку основних засобів повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов’язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації.

Одиницею обліку основних засобів є інвентарний об’єкт. П(С)БО 7 “Основні засоби” дає таке визначення об’єкту основних засобів: об’єктом основних засобів є закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з’єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно [67].

З метою забезпечення контролю за збереженням об’єктів основних засобів та зручної організації обліку на підприємстві кожному об’єкту, що поставлено на облік присвоюється інвентарний номер, за яким він обліковується до моменту вибуття з підприємства. Тобто, присвоєний при надходженні на підприємство інвентарний номер зберігається за об’єктом протягом всього терміну його перебування на підприємстві.

На даний момент бухгалтерський облік об'єктів основних засобів ведеться підприємствами із застосуванням типових форм первинного обліку, які включають у себе наступні форми: ОЗ-1 “Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів”; ОЗ-2 “Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів”; ОЗ-3 “Акт списання основних засобів”; ОЗ-4 “Акт списання автотранспортних засобів”; ОЗ-5 “Акт про встановлення, пуск та демонтаж будівельних машин”; ОЗ-6 “Інвентарна картка обліку основних засобів”; ОЗ-7 “Опис інвентарних карток по обліку основних засобів”; ОЗ-8 “Картка обліку руху основних засобів”; ОЗ-14 “Розрахунок амортизації основних засобів”; ОЗ-16 “Розрахунок амортизації по автотранспорту” [71].

Реєстром аналітичного обліку основних засобів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” є інвентарна картка обліку основних засобів за формою ОЗ-6, яка відкривається в одному примірнику на кожний об'єкт. Записи у ній роблять на підставі “Акту приймання - передачі основних засобів” за формою ОЗ -1 технічної та іншої документації на цей об'єкт, а також актів форми ОЗ – 2 “Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів” та ОЗ – 3 “Акт на списання основних засобів”.

Інвентарна картка обліку основних засобів за формою ОЗ-7 ведеться аналогічно інвентарній картці форми ОЗ-6. Крім цього, у картці роблять записи по внутрішньому переміщенню основних засобів на підставі накладної форми ОЗ-2. Інвентарна картка групового обліку основних засобів – форма ОЗ-9 використовується для реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів з метою контролю за їх збереженням. Записи ведуть у розрізі класифікаційних груп (видів) основних засобів. Картка обліку руху основних засобів за формою ОЗ-12 використовується при ручній обробці документів для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами (видами). Заповнюється інвентарна картка групового обліку основних засобів на підставі даних інвентарних карток і звіряється з даними синтетичного обліку основних засобів.

При наявності великої кількості об'єктів основних засобів за місцем їх експлуатації облік може здійснюватись у інвентарному списку. Інвентарний список основних засобів ведеться в місцях знаходження (експлуатації) об'єктів основних засобів для пооб'єктного обліку у розрізі матеріально-відповідальних осіб, при цьому дані пооб'єктного обліку повинні бути тотожними записам у інвентарних картках, які ведуться у бухгалтерії.

Незалежно від того яким способом надійшов об'єкт основних засобів на підприємство першочерговим завданням бухгалтерії є своєчасне та об'єктивне відображення затрат на створення чи придбання об'єкту та формування його первісної вартості, яка залежить від способу надходження об'єкту на підприємство. При цьому способи або джерела надходження основних засобів можуть бути різними:

- придбання нових об'єктів або таких, що були в експлуатації за грошові кошти; самостійне виготовлення основних засобів;
- безоплатне отримання основних засобів від юридичної або фізичної особи (табл.2.1);

Таблиця 2.1

Приклад відображення операцій, пов'язаних з безоплатним одержанням основних засобів

№	Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума, грн.
1.	Оприбутковано за справедливою вартістю основні засоби, безоплатно одержані від інших юридичних осіб	10 "Основні засоби" (відповідний субрахунок)	424 "Безоплатно одержані необоротні активи"	19000
2.	Відображено суму нарахованої амортизації безоплатно одержаних основних засобів, виходячи з визначеного строку корисного використання (експлуатації)	Рахунки обліку витрат діяльності	131 "Знос основних засобів"	19000
3.	Відображено зменшення додаткового капіталу в сумі нарахованої амортизації (протягом періоду використання)	424 "Безоплатно одержані необоротні активи"	745 "Доход від безоплатно одержаних активів"	19000

– отримання основних засобів у вигляді внеску до статутного фонду підприємства засновниками (учасниками) підприємства в обмін на корпоративні права. Порядок обліку внесення засновниками основних засобів до статутного капіталу підприємства наведено у додатку А;

– отримання об'єктів основних засобів у результаті бартерної операції в обмін на інші об'єкти основних засобів або на продукцію, товари, роботи, послуги. Оприбуткування одержаних в обмін подібних активів на підставі приймання актів оформляється записом: Д-т рах.10 “Основні засоби” (відповідний субрахунок) К-т рах. 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

Придбані основні засоби зараховуються на баланс за первісною вартістю, яка визначається в момент їх придбання або спорудження чи виготовлення та залежить від способу розрахунків за них за однією з двох оцінок – сумою сплачених грошових коштів або справедливою вартістю переданих об'єктів.

Для обліку необоротних активів бухгалтерія ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” використовує рахунки 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи” за дебетом яких відображається надходження придбаних, створених, безоплатно отриманих відповідно, основних засобів чи інших необоротних матеріальних активів, на баланс підприємства [33]. Відображення по дебету цих рахунків відбувається у момент передачі об'єктів в експлуатацію, а до цього моменту основні засоби обліковуються на субрахунках рахунку 15 “Капітальні інвестиції”. Так, для обліку витрат на придбання чи створення основних засобів передбачено субрахунок 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”, для обліку витрат на придбання чи створення інших необоротних активів передбачено субрахунок 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних активів”. Також для обліку витрат по капітальному будівництву підрядним чи господарським способом передбачено субрахунок 151 “Капітальне будівництво”.

Факт надходження об'єкту основних засобів у експлуатацію і переміщення їх у середині підприємства оформлюють Актом (накладною) приймання-передавання (внутрішнього переміщення) основних засобів за

формою ОЗ-1. Даний акт складають на кожний інвентарний об'єкт і додають необхідну технічну документацію. У акті мають бути зазначені реквізити: назв документа і дата його складання; назва об'єкту; інвентарний номер; первісна вартість; дати виготовлення і введення в експлуатацію; сума зносу на момент надходження, якщо об'єкт вже був у експлуатації; норма амортизаційних відрахувань; інші необхідні реквізити.

Акт підписується комісією, до складу якої входить той, хто здає і хто приймає на відповідальне зберігання, тобто, матеріально-відповідальна особа. Акт приймання-передавання (внутрішнього переміщення) основних засобів з прикладеною до них технічною документацією передається, після ознайомлення з нею головного інженера, в бухгалтерію, де проводяться відповідні записи у книги або картки аналітичного обліку.

Схему документообігу по надходженню об'єкта на ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" можна представити у вигляді, що наведено на рис.2.1.

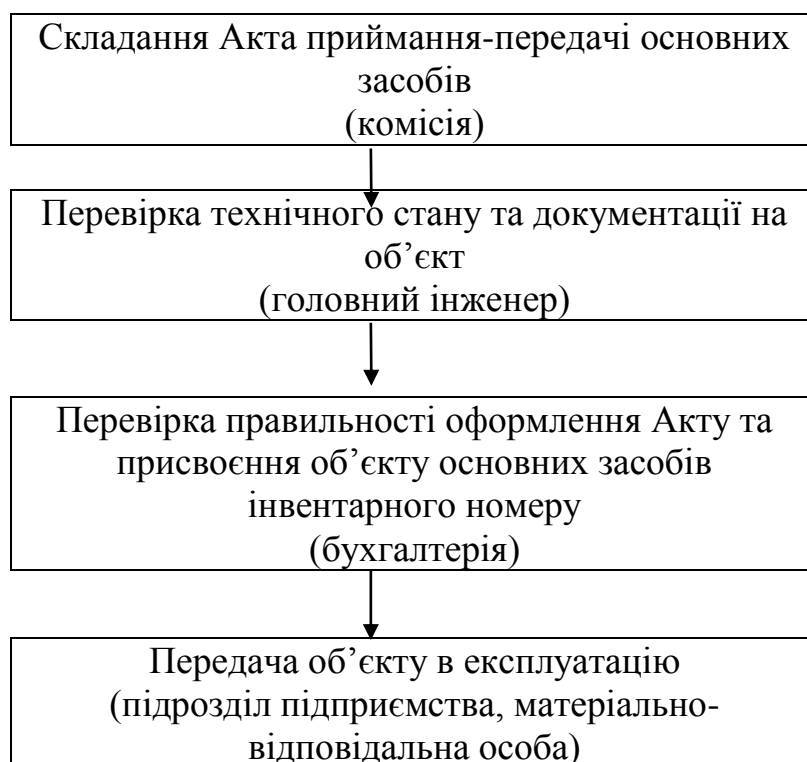


Рис.2.1. Послідовність документообігу при надходженні на ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" об'єкту основних засобів

Переміщення об'єктів в межах підприємства оформлюють також актом за формою ОЗ – 1 “Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів”, який виписують у двох примірниках.

Перший примірник з розпискою одержувача передається в бухгалтерію комбінату хлібопродуктів і він є підставою для записів в книгах (картках) аналітичного обліку основних засобів; другий примірник залишається у здавальника для здійснення відповідних записів у інвентарному списку основних засобів про їх вибуття. Акт приймання-передавання (внутрішнього переміщення) основних засобів з прикладеною до них технічною документацією передається, після ознайомлення з нею головного інженера, в бухгалтерію, де проводяться відповідні записи у книги або картки аналітичного обліку. Схему документообігу по внутрішньому переміщенню об'єкта на підприємстві можна представити у вигляді, що наведено на рис.2.2.

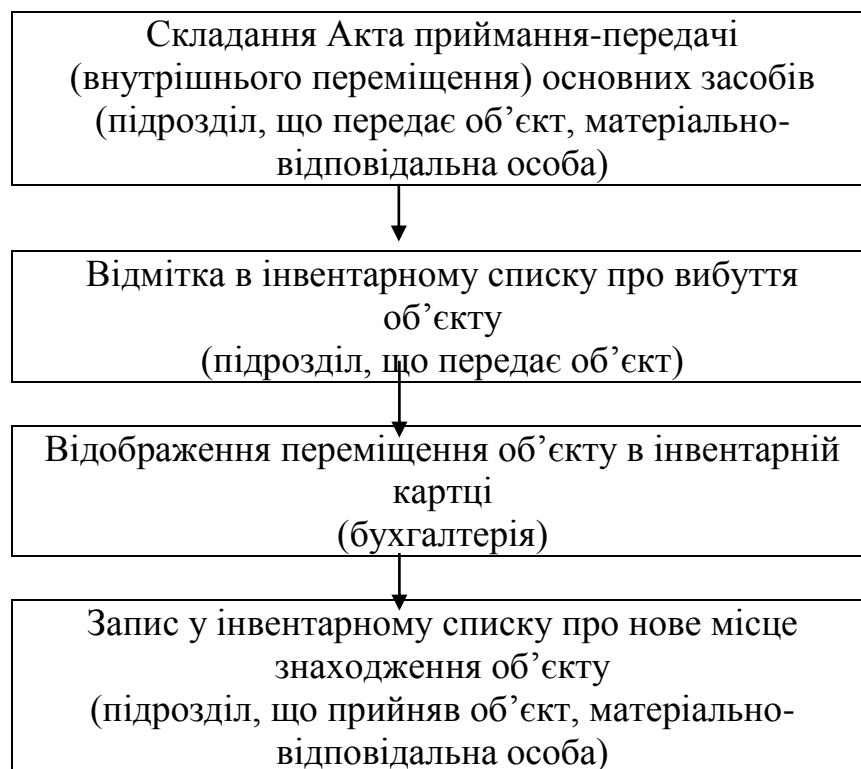


Рис. 2.2. Послідовність документообігу при внутрішньому переміщенні об'єкту основних засобів на комбінаті хлібопродуктів

У разі здійснення поліпшень об'єктів основних засобів в процесі експлуатації складають “Акт приймання-здачі відремонтованих,

реконструйованих і модернізованих об'єктів” (ф. ОЗ-2). Цей акт складається по закінченню капітального ремонту, реконструкції і модернізації основних засобів і підписується працівником підприємства, уповноваженим на приймання основних засобів і представником підприємства, який виконував капітальний ремонт, реконструкцію і модернізацію. На підставі цього акту бухгалтерія робить записи у книгах (картках) аналітичного обліку основних засобів про вартість виконаного капітального ремонту, реконструкції, модернізації. У випадках виконання ремонту, реконструкції, модернізації з залученням послуг сторонньої організації акт складається у двох примірниках.

“Акт на списання основних засобів” за ф.ОЗ-3 складають при оформленні вибуття основних засобів (крім автотранспортних засобів) внаслідок повної чи часткової їх ліквідації. У акті вказуються такі дані як рік спорудження об'єкту, час здавання у експлуатацію, первісна вартість об'єкту, кількість та вартість виконаних капітальних ремонтів, норма амортизаційних відрахувань, сума нарахованого зносу. Керівник П. О. Стефаняк затверджує акт про списання після складання розрахунку результатів ліквідації об'єкту на зворотній стороні акту. У цьому розрахунку з однієї сторони вказуються витрати на ліквідацію, а з іншої сторони вказують види цінностей, їх кількість та вартість, які отримані від ліквідації. Усі витрати та отримані товарно-матеріальні цінності повинні бути підтверджені відповідними первинним документами. Ці розрахунки перед подачею на підпис керівнику перевіряє та підписує головний бухгалтер Р. Ю. Дмитрук.

Об'єкт основних засобів може бути вилучений зі складу активів, тобто, бути списаним з балансу у разі його вибуття внаслідок повного зносу, продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом. Фінансовий результат від вибуття об'єкту основних засобів у бухгалтерському обліку розраховується як різниця між виручкою від реалізації без ПДВ та залишковою вартістю об'єкту. Приклад обліку операцій, пов'язаних з ліквідацією основних засобів наведено в додатку Б.

У бухгалтерському обліку залишкова вартість проданого об'єкта і всі витрати, пов'язані з продажем, відображаються на рахунку 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”. На списання залишкової вартості проданих об'єктів роблять запис: Дебет 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів” Кредит 10 “Основні засоби”. Оскільки в такому разі вибуває об'єкт основних засобів як фізична і вартісна одиниця, то й сума зношення цього об'єкта теж не повинна від цього часу враховуватись на балансі, її потрібно списати разом з об'єктом, що відображається записом: Дебет 131 “Знос основних засобів” Кредит 10 “Основні засоби”.

У результаті з кредиту рахунку 10 “Основні засоби” списується вся первинна вартість об'єкта, що вибуває: частина цієї вартості, що дорівнює залишковій, стала підставою для формування його реалізаційної собівартості, а решта, – що дорівнює сумі зношення – зменшила цей контрактив на балансі рівно на суму, яка вибула разом з об'єктом. Доход від продажу основних засобів за вільними або регульованими цінами, що підлягає сплаті покупцями, відображається записом: Дебет 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” Кредит 742 “Доход від реалізації необоротних активів”. Витрати, пов'язані з продажем основних засобів, відображаються на дебеті 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів” в кореспонденції з кредитом 661 “Розрахунки за заробітною платою”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” тощо. У кінці звітнього періоду на фінансові результати від іншої звичайної діяльності списують: суму чистого доходу від продажу об'єктів основних засобів (за вирахування ПДВ) записом: Дебет 742 “Доход від реалізації необоротних активів” Кредит 793 “Результат іншої звичайної діяльності”; собівартість проданих об'єктів: Дебет 793 “Результат іншої звичайної діяльності” Кредит 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”.

Зіставленням оборотів на рахунку 793 визначають фінансовий результат (прибуток, збиток) від продажу основних засобів, який відповідними записами списують на рахунок 44 “Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)”: на суму одержаного прибутку від продажу – Дебет 793 “Результат іншої звичайної

діяльності” Кредит 44 “Нерозподілений прибуток”; на суму збитку: Дебет 442 “Непокриті збитки” Кредит 793 “Результат іншої звичайної діяльності”.

У бухгалтерському обліку операції з ліквідації об’єктів основних засобів відображаються за тими ж правилами, що й продаж: об’єкт списувався з кредита рахунку 10 “Основні засоби” на дебет рахунків: 131 “Знос основних засобів” – в сумі нарахованого зносу; 976 “Списання необоротних активів” – в сумі залишкової вартості.

На дебеті рахунка 976 відображаються також всі витрати, пов’язані з ліквідацією об’єкта (заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, послуги сторонніх організацій з ліквідації тощо), а також нарахована сума ПДВ.

Вартість корисних відходів (матеріали, запасні частини, металобрухт тощо) за ціною можливого використання чи реалізації зараховуються в доход від іншої звичайної діяльності записом: Дебет 207 “Запасні частини”, 209 “Інші матеріали” та ін. Кредит 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”.

Якщо причиною ліквідації об’єктів основних засобів були надзвичайні події (стихійне лихо, пожежа, аварія тощо), то витрати і доходи відображаються відповідно на рахунках 99 “Надзвичайні витрати” і 75 “Надзвичайні доходи”.

Фінансовий результат визначається як різниця між доходами від ліквідації (за вирахуванням ПДВ) і залишковою вартістю об’єкта з урахуванням витрат, пов’язаних з ліквідацією.

Отже, основні завдання організації обліку основних засобів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” полягають у наступному: організація чіткого документування операцій з основними засобами; своєчасна та повна реєстрація даних в реєстрах аналітичного обліку; розробка графіку документообігу для документів, що підтвержують стан та рух основних засобів, та доведення цієї інформації до виконавців; вибір облікових реєстрів, у яких відображається стан та рух основних засобів. Розглянута організація обліку основних засобів створює належні умови для своєчасного та повного відображення у обліку операцій, пов’язаних з наявністю, рухом та управлінням основних засобів підприємства з метою ефективного їх використання.

2.2. Методика обліку витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію та інші поліпшення основних засобів

На сучасному етапі підприємства намагаються постійно підвищувати рівень ефективності використання основних засобів. Індикатором цього є обсяги виготовленої продукції, що залежать від екстенсивного та інтенсивного завантаження машин та обладнання, тобто від визначеного фонду часу продуктивного використання засобів праці протягом календарних періодів часу та ступеня експлуатації об'єктів основних засобів. Тому суб'єкти господарювання прагнуть вживати усіх необхідних заходів для підвищення показників екстенсивного та інтенсивного навантаження, зокрема останнього, оскільки воно, хоча і потребує певних капітальних вкладень, але й приносить відповідні доходи.

Разом із цим, операції з поліпшення основних засобів мають відображатися в бухгалтерському обліку. П(С)БО 7 розподіляє витрати на ті, що підтримують, та ті, що збільшують майбутні економічні вигоди об'єктів основних засобів [67].

Згідно П(С)БО 7 критерієм віднесення даних витрат до витрат звітного періоду або до капітальних інвестицій став вплив на розмір майбутніх економічних вигод, встановлений у момент введення об'єкта в експлуатацію. Якщо роботи призводять до збільшення даного показника, то витрати на їх виконання збільшують первісну вартість основних засобів. Витрати, що здійснюються для відновлення або збереження майбутніх економічних вигод, визнаються витратами по мірі їх виникнення. Таким чином, з метою встановлення наряду списання витрати на ремонт, модернізацію, добудування, дообладнання тощо стали класифікуватися за ознакою впливу на первісно визначений розмір майбутніх економічних вигод, очікуваних від використання основних засобів. У зв'язку з цим в нормативно-правових актах і економічній літературі з'явилося декілька варіантів групування зазначених видів робіт. В П(С)БО 7 операції, що призводять до збільшення майбутніх

економічних вигод, а саме, модернізація, модифікація, добудування, дообладнування, реконструкція і т.п., одержали назву “поліпшення основних засобів” [67]. Однак даний перелік закінчується словосполученням “і т.п.”, отже, не є повним і має на увазі ще будь-які види поліпшень. Окрім того, він не містить найрозповсюдженішого виду робіт – ремонту.

Друга група операцій, “що, здійснюються для підтримки об’єкта в робочому стані й одержання спочатку визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання” [67] у національних стандартах обліку не має узагальнюючої назви і не конкретизується видами робіт. Однак, відповідно до норм, встановленим П(С)БО 16 “Витрати”, до загальновиробничих витрат відносяться “витрати на утримання, експлуатацію і ремонт ... основних засобів”. Ґрунтуючись на зазначених нормах П(С)БО, деякі автори в своїх працях першу групу операцій називають поліпшенням, а другу – ремонтом основних засобів [32, 53]. Під ремонтом загальноприйнято розуміти комплекс технічних заходів, спрямованих на відновлення початкових експлуатаційних якостей основних засобів.

Після надходження об’єкту основних засобів на підприємство воно може мати наступні витрати, пов’язані з проведенням різних видів ремонтних робіт, технічним обслуговуванням, реконструкцію, модифікацію, модернізацію та іншими поліпшеннями основних засобів. Всі ці процеси повинні мати відображення у бухгалтерському обліку. Тому завдання бухгалтерського обліку наступних витрат, пов’язаних з експлуатацією основних засобів можна сформулювати як такі: виявлення обсягу та собівартості ремонтних робіт та робіт по поліпшенню основних засобів; забезпечення чіткого контролю на проведення ремонтних робіт та робіт по поліпшенню основних засобів; своєчасне документальне оформлення операцій, пов’язаних з ремонтними роботами; правильне віднесення та списання витрат на ремонт та поліпшення основних засобів відповідно до чинного законодавства [53, с.106].

Підхід до відображення таких витрат у бухгалтерському обліку визначається П(С)БО 7 “Основні засоби” та залежить від впливу цих витрат на

отримані майбутні економічні вигоди, що очікується отримати від використання об'єкту основних засобів. Згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби” дані витрати поділяються на дві групи. Перша група – витрати направлені на поліпшення об'єктів основних засобів, що призводять до збільшення первісно очікуваних економічних вигод від використання основних засобів, тобто, обсяг економічних вигод від використання об'єктів зростає [67]. До таких поліпшень відносять: реконструкцію, технічне переобладнання, модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, тощо. Для обліку цих витрат призначено рахунок 15 “Капітальні інвестиції” з наступним їх віднесенням на рахунок 10 “Основні засоби”. Витрати на ремонт основних засобів зараховуються до складу витрат звітного періоду та відображаються на відповідних рахунках обліку витрат діяльності (табл.2.2).

Таблиця 2.2

Облік витрат на модернізацію і ремонт машин та обладнання

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума, грн.
1.	Відображено заборгованість підрядній організації за виконані і прийняті за актом роботи з модернізації обладнання	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів	63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”	92000
2.	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”	18400
3.	Відображено заборгованість підрядній організації за виконані ремонтні роботи	977 “Інші витрати звичайної діяльності”	63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”	15500
4.	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”	3100
5.	Перераховано з поточного рахунку підприємства підрядчикам в погашення заборгованості за виконані роботи	63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	130000
6.	Відображено збільшення балансової вартості обладнання на суму витрат по модернізації	104 “Машини та обладнання”	152 “Придбання (створення) основних засобів”	110400
7.	Списано на зменшення фінансових результатів витрати по ремонту обладнання	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	977 “Інші витрат звичайної діяльності”	18600

Друга група – витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання. Ці витрати обліковуються на рахунках витрат в залежності від того, якого призначення об'єкт ремонтується. Так, якщо проводиться ремонт об'єкту виробничого призначення – рахунок 23 “Виробництво”; при ремонті об'єкту основних засобів загальновиробничого призначення – рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”; якщо об'єкту, що приймає участь в управлінні – рахунок 92 “Адміністративні витрати”; якщо основних засобів, які пов'язані зі збутом продукції – рахунок 93 “Витрати на збут”.

Реконструкція являє собою інвестиційну операцію, пов'язану з суттєвим переоснащенням усього виробничого процесу на основі сучасних науково-технічних досягнень. Її здійснюють згідно з метою радикального збільшення його виробничого потенціалу підприємства, досягнення суттєвого підвищення якості виготовляємої продукції, можливості впровадження ресурсозберігаючих технологій та інше. Згідно нормативних документів при реконструкції діючих підприємств може здійснюватися: розширення окремих будівель і споруд основного, підсобного та обслуговуючого призначення у випадках, коли нове високопродуктивне і більш досконале за технічними показниками обладнання неможливо розмістити в існуючих будівлях; будівництво нових і розширення існуючих цехів і об'єктів підсобного та обслуговуючого призначення з метою ліквідації диспропорцій; зведення нових будівель і споруд того ж призначення замість ліквідованих на території діючого підприємства, подальша експлуатація яких за технічними та економічними умовами визначена недоцільною [21, с.77].

Модернізація – це інвестиційна операція, пов'язана з удосконаленням активної частини виробничих основних засобів з метою доведення їх до стану, який відповідає необхідному рівню здійснення технологічних процесів, шляхом конструктивних змін основного парку машин, механізмів та обладнання, які використовуються підприємством у процесі виробничої діяльності [17, с.42].

Модифікація являє собою інвестиційну операцію, пов'язану з заміною у зв'язку із збільшенням обсягів діяльності або необхідністю підвищення продуктивності праці існуючого обладнання окремими новими його видами.

Витрати першої групи, тобто витрати на модифікацію, модернізацію, дообладнання, реконструкцію можна назвати капітальними витратами так як вони збільшують первісно очікуваний дохід від використання об'єкту основних засобів і збільшують первісну вартість відповідних об'єктів.

Дослідження обліку витрат на відновлення та поліпшення основних засобів на ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" показало, що на даний час підприємством заключена угода з Національним університетом харчових технологій м. Київ та розроблене техніко-економічне обґрунтування модернізації млинзаводу, що дасть можливість після його проведення значно покращити фінансово-економічний стан підприємства.

У зв'язку із збільшенням в перспективі закладання зерна до державного резерву, необхідністю його сушіння, зменшення витрат паливно-енергетичних ресурсів на сушіння 1 планової тонни зернових, підприємство включене в перспективний технічний План розвитку системи державного резерву на 2012 рік по заміні фізично зношеної та морально застарілої зерносушарки ДСП-32оп (дільниця 4) на зерносушарку нового покоління паливноенерговитратну зерносушарку американської фірми "Делюкс" марки FFI-GSI модульного типу потужністю 50 тонн на годину. Вартість зерносушарок в межах 2,5 млн. грн.

На сьогоднішній день підприємством розроблена комерційна пропозиція на комплексне постачання обладнання для зерносушильного складського комплексу на 15 тис. тонн (3 силоса по 5 тис. тонн) німецької фірми "RIELA" загальної вартістю в межах 21 млн. гривень.

Модернізація діючого млинзаводу проводиться у два етапи:

– 1 етап – модернізація зерноочисного відділення за власні обігові кошти, що становить 1,5 млн. гривень;

– 2 етап – модернізація розмелювального відділення за бюджетні кошти, що становить 5 млн. гривень.

Окупність модернізації згідно техніко-економічного обґрунтування становить 2,3 роки.

Зазначимо, що виведення та введення об'єкту для проведення модифікації, модернізації, дообладнання чи реконструкції оформлюється актом приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів форма № ОЗ-2. Виконуватись ці роботи можуть двома способами – господарським, тобто силами спеціалістів самого підприємства; та підрядним, тобто із залученням підрядної будівельної чи якоїсь іншої організації.

В залежності від того яким – господарським чи підрядним способом виконуються роботи, залежить і облік затрат. При підрядному способі це облік розрахунків з підрядником. При господарському способі підприємство, що проводить реконструкцію, модернізацію, модифікацію чи технічне переобладнання ведуть облік за кожним об'єктом на який є окремий проект і кошторис або кошторисно-фінансовий розрахунок у цілому та за видами затрат – матеріальні затрати, заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, та інші затрати за місяць та наростаючим підсумком до моменту виведення об'єкту після завершення робіт. Вартість виконаних робіт визначають за кошторисною вартістю з додаванням сум доплат понад кошторисну вартість. При будівництві господарським способом до початку робіт на об'єкті їх виконавцям видається журнал обліку виконаних робіт форми №КБ-6. Виконані підрядні роботи замовник оплачує щомісячно на підставі підписаних ним довідок форма № КБ-6 про обсяг і вартість робіт.

Витрати, що відносяться до другої групи, тобто ті, що підтримують об'єкт у робочому стані та зберігають можливість отримання первісно очікуваних вигод від його експлуатації можна назвати поточними витратами, які не змінюють первісної вартості об'єктів основних засобів, а відносяться на витрати поточного періоду.

Взагалі, досить складно відокремити витрати, що призводять лише до підтримання об'єктів основних засобів у робочому стані від тих, що призводять до відновлення об'єктів.

Витрати на проведення заходів, що відносяться до першої групи відповідно до пункту 14 П(С)БО 7 “Основні засоби” збільшують первісну вартість основних засобів [67]. Ці витрати бухгалтерія комбінату хлібопродуктів обліковує на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”, до якого відкриває такі субрахунки:

151 “Капітальне будівництво” – на якому веде витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства; веде облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва, та авансові платежі для фінансування вказаного будівництва.

На субрахунку 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” веде облік витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів.

Субрахунок 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів” – облік витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, які обліковуються на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”

На рахунку 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів” веде облік витрат на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 “Нематеріальні активи”

Аналітичний облік капітальних інвестицій бухгалтерія веде відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, а також за окремими об’єктами капітальних вкладень тобто інвентарними об’єктами.

Витрати другої групи здійснюються протягом строку використання об’єктів основних засобів підприємства, вони полягають у заходах, направлених на підтримку об’єктів у робочому стані. Ці заходи, зокрема, ремонт будівель, споруд та техніки повинні забезпечити використання об’єктів за їх функціональним призначенням і пов’язані з витрачанням трудових, матеріальних та грошових ресурсів.

Витрати на ремонтні роботи є витратами додаткового капіталу, який не збільшує вартості засобів праці та строку їх експлуатації, а забезпечує його використання за функціональним призначенням протягом періоду використання об'єкту основних засобів. Ці витрати відносяться до витрат звітного періоду.

Залежно від складності ремонтних робіт, їх характеру, періодичності здійснення та обсягу виділяють поточний та капітальний ремонти. За допомогою поточного ремонту усувають дрібні несправності, поладження, що направлені на забезпечення нормальної експлуатації та попередження значних поломок основних засобів [13, с.371]. Роботи капітального ремонту передбачають усунення значних несправностей, що стосуються машин та устаткування, шляхом заміни зношених деталей та механізмів, розбирання та збирання агрегатів, що відновлює працездатність устаткування.

В залежності від способу проведення ремонтні роботи можуть здійснюватись господарським, підрядним та змішаним способами.

Роботи з поточного ремонту здійснюються без попереднього проекту та не потребують наявності дозволу на виконання робіт. Поточний ремонт має за мету запобігання руйнуванню конструкцій та елементів а також підтримання будівель, споруд та їх структурних компонентів у нормальному санітарно-технічному стані. Роботи з поточного ремонту не забезпечують покращання техніко-економічних показників використання об'єктів, а лише підтримують існуючі експлуатаційні якості.

На відміну від поточного капітальний ремонт пов'язаний з поліпшенням або оновленням техніко-експлуатаційних показників роботи обладнання у тому числі із заміною або посиленням несучих або захисних конструкцій та інженерного обладнання без заміни будівельних габаритів об'єкта.

При виконанні капітального ремонту необхідні окремий проект та об'єктний кошторис а також дозволи на виконання робіт з будівництва, реконструкції, реставрації та капітального ремонту, що видано інспекцією

Держархбудконтролю, та інші відповідні дозволи і погодження залежно від виду та умов ремонту.

На комбінаті хлібопродуктів на кожен рік складений річний графік проведення капітальних ремонтів об'єктів основних засобів, який затверджується керівником П. О. Стефаняком.

На підставі зведеного опису робіт складають кошторис на проект капітального ремонту. Якщо у процесі проведення капітального ремонту змінюються або підсилюються конструкції або обладнання будівлі, то складають дефектний акт на проведення робіт, з пояснювальною запискою до нього, окремо для кожної будівлі чи споруди з виконанням обмірів у натурі і з наведенням формул розрахунків з кожного виду робіт та із зазначенням поверху, цеху приміщення.

Кошторисна вартість капітального ремонту визначається за прейскурантами ремонтно-будівельних робіт. Якщо у процесі проведення ремонту виникають додаткові обсяги, що не враховані у попередньо затвердженому кошторисі, підрядна організація за участі представників замовника та проектної організації складає акт з переліком додаткових робіт та обґрунтуванням необхідності їх виконання. При збільшенні вартості робіт проти початково затвердженої складається новий кошторис на основі заново затвердженої документації.

Капітальний ремонт може здійснюватись господарським, підрядним та змішаним способом [50, с.102]. Якщо проводиться капітальний ремонт об'єкту основних засобів, що належить до першої групи, то балансова вартість першої групи зменшується на балансову вартість відповідного об'єкту. Виведення об'єкту оформлюється актом приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів форма № ОЗ-2.

Після закінчення робіт з капітального ремонту здійснюється на підставі актів відповідної приймальної комісії про введення в експлуатацію, яка призначається керівником підприємства також за формою № ОЗ-2. При чому балансова вартість відремонтованого об'єкту збільшується на суму проведених

поліпшень, а амортизація буде розраховуватись виходячи із вартості, збільшеної на величину поліпшень, у періоді, наступному після введення в експлуатацію.

Роботи капітального ремонту підрядним способом здійснюються відповідно до підрядного договору з оплатою їх кошторисної вартості. Первинними документами з обліку капітального ремонту підрядним способом є Акт приймання виконаних підрядних робіт форма № КБ-2в та Довідка про вартість виконаних робіт і витрат форма № КБ-3. Ці форми документації використовують усі підприємства та організації всіх форм власності, що розміщені на території України і виконують будівельно-монтажні, ремонтно-будівельні, проектно-дослідницькі роботи.

При здачі об'єкту по закінченню капітального ремонту ремонтною організацією надається така технічна документація, яка зберігається на підприємстві разом з документами на відповідний об'єкт основних засобів: креслення; кошториси; журнал робіт; акти проміжних приймань та оглядів; акти приймання прихованих робіт; інша документація.

Таким чином, організація обліку та фінансування витрат на ремонт основних засобів у сучасних умовах господарювання набуває особливої актуальності і потребує чіткого визначення їх економічного змісту та побудови науково-обгрунтованої класифікації. Досліджено, що методика обліку витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію та інші поліпшення основних засобів регламентується П(С)БО 7, згідно з яким дані витрати поділяються на 2 групи. Група 1 включає витрати на поліпшення основних засобів, які обліковуються на рахунку 15 з наступним їх віднесенням на рахунок 10. Група 2 – це витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, відносяться до витрат звітного періоду та їх облік ведеться згідно П(С)БО 16. Розглянуто техніко-економічне обгрунтування модернізації ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”, що дає можливість після його проведення значно покращити фінансово-економічний стан підприємства.

2.3. Напрями вдосконалення обліку основних засобів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”

Для здійснення будь-якого виробничого процесу, крім самої праці як доцільної діяльності людей, необхідні предмети праці, тобто матеріально-технічні ресурси та засоби праці. Сукупність засобів праці, якими розпоряджається підприємство, складає його основні засоби. Основні засоби виступають визначальною складовою усієї виробничо-господарської діяльності підприємства.

Економічна сутність основних засобів або основного капіталу в тому, що вони беруть участь в декількох виробничих циклах, зберігають свою натурально-речовинну форму до кінця експлуатації і переносять свою вартість на готовий продукт частинами, в міру зносу у вигляді амортизації.

Перехід до ринкової системи господарювання неможливий без вирішення питання підвищення ефективності використання основних засобів і виробничих потужностей. Від вирішення цієї проблеми залежить місце підприємства в економіці, його фінансовий стан, конкурентоздатність на ринку. Технічний рівень, якість, надійність, довговічність продукції залежать від якісного стану техніки й ефективного її використання, що визначає ефективність виробництва.

З огляду на важливість необоротних активів для господарської діяльності підприємства питання їх обліку потребує постійних вдосконалень та уваги облікових працівників. Серед багатьох розроблених вітчизняними та іноземними науковцями заходів щодо поліпшення стану обліку основних виробничих засобів для управління підприємством лише деякі є застосованими. Тому розглянемо практику обліку основних засобів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” для виявлення певних недоліків в організації облікового процесу та розробки дієвих рекомендацій з поліпшення стану обліку основних засобів. Розроблені підходи із вдосконалення облікового процесу мають носити практичний характер і бути придатними до використання на більшості підприємств по переробці зерна.

Зазначимо, що головною умовою здійснення господарської діяльності є забезпечення підприємства, поряд з матеріальними і трудовими ресурсами, необхідними основними засобами – будинками, спорудами, устаткуванням, транспортними й іншими засобами. Головними показниками, які визначають рівень озброєності виробничого підприємства є наявність та стан основних засобів. Тому такі активи заслуговують особливо дбайливого ставлення та раціонально організованого обліку.

Основні засоби підприємств являють собою сукупність засобів праці, що діють у натуральній формі протягом тривалого періоду як у сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері. До основних засобів належать засоби праці, що цілком і багаторазово беруть участь у процесі відтворення, при цьому продовжують зберігати свою натуральну форму, зношуються поступово і переносять свою вартість на продукт частинами, у міру зношення.

Відмінною рисою основних засобів є тривалий час їхнього використання, поступовий знос і передача вартості на собівартість знову створеного продукту (виготовленої продукції, виконаних робіт і послуг).

ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” Державного агентства резерву України є найбільш потужним елеватором у Тернопільській області. Згідно Статуту підприємства, предметом його діяльності є:

- забезпечення інтересів держави щодо закупівлі до державного резерву та державних ресурсів зерна, сортового насіння, згідно з доведеними нормативами державних завдань по накопиченню, закладенню, його зберігання та використання за нарядами Державного агентства резерву України;

- вдосконалення технології зберігання матеріальних цінностей державного резерву по їх кількості і якості, впровадження нових досягнень науки і техніки та передового досвіду, механізації і автоматизації, поліпшення техніко-економічних показників у господарській діяльності;

- приймання, зберігання та випуск матеріальних цінностей державного та мобілізаційного резервів згідно з укладеними договорами, відповідно до Закону

України “Про Державний матеріальний резерв України”, а також наказів та інструкцій Державного агентства резерву України.

– здійснення систематичного контролю за станом матеріальних цінностей Державного агентства резерву України, що зберігаються на підприємстві, внесення у встановленому порядку пропозицій по своєчасному оновленню продукції і товарів;

– ведення розрахунків з постачальниками і одержувачами матеріальних цінностей державного резерву за дорученням Державного агентства резерву України;

– створення в кожному структурному підрозділі і на робочому місці умов праці відповідно до вимог чинного законодавства України, а також забезпечення працівникам їх прав гарантованих Законодавством про охорону праці;

– забезпечення інтересів Тернопільської області щодо закупівлі до регіональних ресурсів за дорученням обласної держадміністрації продовольчого і фуражного зерна для забезпечення виробництва борошна, крупів, хлібобулочних і макаронних виробів, комбікормів та інших харчових і кормових продуктів.

Майно комбінату хлібопродуктів складають основні засоби та оборотні кошти, грошові кошти, а також інші активи, вартість яких відображена в бухгалтерському обліку.

Загальними видами діяльності, згідно зі Статутом підприємства, є: заготівля та зберігання зерна, його обробка та технологічна переробка; надання послуг по зберіганню, перевезенню, переробці та реалізації зерна та інших видів товарів й продукції; здійснення посередницької діяльності між підприємствами, організаціями, громадянами та інше. Підприємству також дозволено здійснювати зовнішньоекономічну діяльність згідно із законодавством України.

На ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” бухгалтерський облік ведеться відповідно до засад організації, ведення бухгалтерського обліку та

складання фінансової звітності, які передбачені чинним Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Отже, метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємства є надання внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про діяльність підприємства, його фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів [70].

Бухгалтерський облік охоплює усю сукупність господарської та фінансової діяльності підприємства. Він забезпечує контроль за виробництвом та розподіленням матеріальних благ, переміщенням і збереженням майна комбінату хлібопродуктів.

Головним завданням бухгалтерського обліку на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” являється як одержання точної та достовірної інформації про господарчі процеси в результатах діяльності підприємства, так і для використання кредиторами, податковими, фінансовими та банківськими органами та іншими зацікавленими юридичними та фізичними особами.

Головною складовою організації обліку на комбінаті хлібопродуктів є облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються для складання та подання фінансової звітності. Підприємство самостійно визначило облікову політику згідно з вимогами Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Облікова політика підприємства затверджена керівництвом в наказі та застосовується таким чином, щоб фінансові звіти повністю відповідали всім вимогам Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та кожного конкретного положення (стандарту). Використовують насамперед ті підходи та методи обліку, які передбачені положеннями (стандартами) та найбільш адаптовані до діяльності підприємства.

Згідно із обліковою політикою підприємства основними засобами вважаються матеріальні активи, які утримуються з метою використання їх в процесі виробництва, постачання товарів та надання послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних

функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року та балансова вартість яких перевищує або дорівнює 2500 грн. Основні засоби розподіляються за групами, встановленим пунктом 5 П(С)БО 7 “Основні засоби” та планом рахунків. Суми амортизаційних відрахувань звітного періоду визначаються за прямолінійним методом.

Витрати, що здійснюються для підтримання об’єкта основних засобів в робочому стані та одержання первісної визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Витрати, що пов’язані з поліпшенням об’єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об’єкта, відносяться на збільшення первісної вартості об’єкта основних засобів [56, с.43].

Переоцінка об’єктів основних засобів здійснюється у разі, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу у відповідності до пп. 16-20 П(С)БО 7 “Основні засоби” із відображенням операцій з переоцінки в обліку. Суми перевищення попередніх дооцінок об’єктів основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості таких об’єктів раз на рік у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включаються до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу [67].

Предмети, корисний термін використання яких більше 1 року, а первісна вартість менша 2500 грн. обліковуються у складі малоцінних необоротних матеріальних активів на рахунку 112 “Знос малоцінних необоротних матеріальних активів” нараховуються у розмірі 100% їх вартості, яка амортизується, у першому місяці використання об’єкта.

Облік основних засобів є одним з найважливіших та найбільш трудомістких ділянок обліку на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”, оскільки бухгалтеру з обліку необоротних активів необхідно відображати в обліку велику кількість операцій, що пов’язані з надходженням основних

засобів, введенням в експлуатацію, зносом, ремонтами та модернізацією, вибуттям тощо.

На комбінаті хлібопродуктів операції з надходження, введення в експлуатацію, модернізації, реалізації, ліквідації основних засобів реєструються відповідними документами.

У ході розгляду організації обліку основних засобів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” було встановлено, що обліково-аналітичний процес на підприємстві організовано на достатньо високому рівні. Для обліку основних засобів на підприємстві поєднано журнально-ордерну форму обліку з автоматизованою. Ведення реєстрів первинного та аналітичного обліку вручну поєднано з автоматичним рознесенням даних по реєстрах синтетичного обліку.

Первинний, синтетичний та аналітичний облік основних засобів в основному відповідає вимогам, однак система бухгалтерського обліку потребує деякого вдосконалення.

Так, в ході вивчення облікового процесу на підприємстві були виявлені певні недоліки: в первинних документах з обліку основних засобів: не всі реквізити заповнені, значна кількість інвентарних карток мають тільки електронний вигляд, внутрішнє переміщення об’єктів не завжди оформлюються Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів тощо. На нашу думку, підприємству необхідно посилити контроль за збереженням та використанням основних засобів, а також контроль за документальним оформленням операцій з ними.

Сучасний рівень розвитку економіки характеризується комп’ютеризацією всіх сфер народного господарства, застосуванням автоматизованих систем управління, електронно-обчислювальних машин і автоматизованих робочих місць бухгалтера (АРМБ), що дає змогу вирішувати принципово нові задачі обліку, аналізу, контролю і управління.

До переваг АРМ бухгалтера перед ручною обробкою можна віднести: можливість та фіксації операцій у момент їх здійснення як на місці їх здійснення, так і на відстані; можливість негайної обробки зафіксованих

операцій; наявність необхідних відомостей у базі даних комп'ютера; можливість негайного доступу до інформації у разі потреби; оперативність прийняття управлінських рішень.

У функції АРМ бухгалтера по обліку основних засобів входить :

- документування, фіксація операцій з основними засобами;
- організація обліку наявності та руху основних засобів;
- розрахунок амортизації та зносу основних засобів;
- організація обліку операцій, які здійснюються в процесі експлуатації основних засобів;
- складання звітності [4, с.43].

Алгоритм, тобто послідовність здійснення процесу обробки інформації на АРМБ залежить від програмного забезпечення, яке використовується, його функціональних можливостей.

У цілому система бухгалтерського обліку на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” потребує деякого вдосконалення.

Для більшої зручності ведення бухгалтерського обліку основних засобів можна було б порекомендувати повністю автоматизувати обліковий процес на даній ділянці. Наприклад, створити додатковий програмний модуль в бухгалтерській програмі або перейти на використання програми 1С: "Підприємство", яка вже містить повну автоматизацію первинного, аналітичного, синтетичного бухгалтерського обліку і податковий облік операцій з основними засобами і не тільки. Також підприємству можна порекомендувати вести первинний облік руху основних засобів за допомогою програмного продукту Excel, який дає змогу повністю автоматизувати процес виписування первинної документації разом з веденням реєстру документів (що додає упорядкованості в обліковому процесі), а крім того всі дані з програми Excel повністю сумісні з будь-якими бухгалтерськими програмами, які працюють під оболонкою Windows. Таке нововведення значно скоротило б витрати ручної праці. Програма є достатньо новою, тобто ще цілком не

вивченою обліковим персоналом комбінату хлібопродуктів, тому необхідно організувати навчання бухгалтерів роботі з програмою.

Для забезпечення високого рівню контролю за достовірністю даних, відображених в первинних документах і для збереження точності при групуванні даних первинного обліку в регістрах аналітичного обліку все ж таки слід залишити вже існуючу сьогодні на підприємстві схему бухгалтерського обліку основних засобів і визнати її оптимальною для даних умов. Оскільки ведення первинного обліку ручним способом і наступне внесення рукописної інформації в комп'ютер дають можливість ще раз пересвідчитись в точності даних первинного обліку.

З іншого боку, ведення обліку основних засобів з метою отримання інформації для обчислення податку на прибуток ручним способом, як це робиться на підприємстві, слід все ж таки автоматизувати. Це пояснюється достатньо великою трудомісткістю деяких операцій (наприклад, розподіл суми ремонтів основних виробничих засобів) і можливістю вести податковий облік основних засобів на основі даних синтетичного обліку. Найбільш оптимальним варіантом буде створення невеликої програми-розрахунку за допомогою програми Excel. Функціями цієї програми повинні стати контроль першої події і внесення даних в реєстр операцій податкового обліку на підставі здійснюваних операцій в бухгалтерському обліку. До того ж проведення трудомістких розрахунків за допомогою програми не тільки скорочує витрати часу та ручної праці, а ще й запобігає виникненню арифметичних помилок, оскільки модуль містить заздалегідь створені і перевірені алгоритми, відхилення від яких при роботі програми неможливе.

Отже, запропоновані нововведення із вдосконалення автоматизації облікового процесу на ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" повинні призвести до поліпшення обліку основних засобів і роботи бухгалтерії в цілому. Однак, впровадження представлених вище інновацій потребує достатньо високого рівню знань в області програмування та можливе лише з допомогою спеціаліста.

Висновки до розділу 2

1. Основні завдання організації обліку основних засобів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” полягають у наступному: організація чіткого документування операцій з основними засобами; своєчасна та повна реєстрація даних в реєстрах аналітичного обліку; розробка графіку документообігу для документів, що підтвержують стан та рух основних засобів, та доведення цієї інформації до виконавців; вибір облікових реєстрів, у яких відображається стан та рух основних засобів. Розглянута організація обліку основних засобів створює належні умови для своєчасного та повного відображення у обліку операцій, пов’язаних з наявністю, рухом та управлінням основних засобів підприємства з метою ефективного їх використання.

2. Методика обліку витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію та інші поліпшення основних засобів регламентується П(С)БО 7, згідно з яким дані витрати поділяються на дві групи. Група 1 включає витрати на поліпшення основних засобів, які обліковуються на рахунку 15 з наступним їх віднесенням на рахунок 10. Група 2 – це витрати, що здійснюються для підтримання об’єкта в робочому стані, відносяться до витрат звітного періоду та їх облік ведеться згідно П(С)БО 16. Розглянуто техніко-економічне обґрунтування модернізації ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”, що дає можливість після його проведення значно покращити фінансово-економічний стан підприємства.

3. Одним з головних завдань автоматизованої системи обліку основних засобів є створення такої форми подання облікової інформації її користувачам, що дасть змогу їй правильно сприйняти, обробити та корисно використати в управлінні підприємством. Запропоновані нововведення із вдосконалення автоматизації облікового процесу на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” повинні призвести до поліпшення обліку основних засобів і роботи бухгалтерії в цілому. Однак, впровадження представлених вище інновацій потребує достатньо високого рівню знань в області програмування.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Методика аналізу стану та ефективності використання основних засобів підприємства

Господарська діяльність підприємств відбувається завдяки організованому, якісному, своєчасному та ефективному управлінню, що являє собою сукупність взаємопов'язаних послідовно здійснюваних функцій.

У сучасних умовах господарювання аналіз основних засобів – це вихідна складова процесу управління підприємством. Головним напрямом його практичної реалізації є вивчення факторів, які впливають на ефективність використання основних виробничих фондів і визначення впливу кожного з них на її зміну та виявлення основних напрямів і резервів подальшого покращання ефективності використання основних засобів.

Від оснащеності підприємства основними засобами й ефективного їх використання, передусім від ефективного використання основних виробничих засобів, вирішальною мірою залежить обсяг виробництва товарів і послуг та пов'язані з ним кінцеві результати діяльності підприємства.

Мета економічного аналізу полягає у визначенні ступеня забезпечення підприємства основними фондами за умови найбільш інтенсивного їх використання та пошуку резервів підвищення фондівіддачі.

Виходячи з принципу системного підходу в процесі економічного аналізу виділяються такі завдання:

- аналіз обсягу і структури основних засобів та їх відповідності до вимог технічного прогресу та оптимальних параметрів виробництва;
- визначення технічного стану фондів, темпів, форм і методів їх оновлення;
- аналіз використання наявного парку устаткування, стану його екстенсивного та інтенсивного завантаження;

- виявлення внутрівиробничих резервів покращення використання фондів.
- розрахунок кінцевих виробничо-фінансових результатів покращення використання засобів [3].

Аналіз починається з вивчення динаміки обсягу, складу та структури основних виробничих засобів за їх класифікаційними ознаками.

Використовуючи дані фінансової звітності проведемо аналіз характеристики обсягу, складу та структури основних засобів по ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” та оформимо результати аналізу у табл 3.1.

Таблиця 3.1

Характеристика обсягу, складу та структури основних засобів по ДП
“Чортківський комбінат хлібопродуктів” за 2012 р., тис. грн.

Види основних засобів	Наявність на початок року, тис. грн.	Надійшло у звітному році, тис. грн.	Вибуло у звітному році, тис. грн.	Наявність на кінець року, тис. грн.	Відхилення (+, -)
Разом основних засобів,	9989	3425	23	13391	+ 3402
У тому числі: будинки, споруди та передавальні пристрої	6160	968	–	7128	+968
машини та обладнання	2396	1707	13	4090	+1694
транспортні засоби	968	650	–	1618	+650
інструменти, прилади і інвентар	264	49	1	312	+48
інші основні засоби	106	16	–	122	+ 16
малоцінні необоротні матеріальні активи	95	35	9	121	+26

Так, за даними таблиці 3.1 первісна вартість основних засобів у 2012 році на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” збільшилась на 3402 тис. грн (13391 – 9989). У тому числі вартість будинків, споруд та передавальних

пристроїв збільшилась на 968 тис. грн. Збільшилась вартість машин та обладнання на 1694 тис. грн., транспортних засобів – на 650 тис. грн., інструментів, приладів і інвентаря зросла на 48 тис. грн. і відповідно зросла вартість інших основних засобів на 16 тис. грн. Вартість малоцінних необоротних матеріальних активів мала тенденцію до збільшення – із 95 тис. грн. до 121 тис. грн.

Для аналізу динаміки використовуються коефіцієнти оновлення і вибуття.

Коефіцієнт оновлення відбиває інтенсивність оновлення і визначається відношенням вартості основних засобів, що надійшли за аналізований період, до загальної їх вартості на кінець року.

$$K_o = \Phi_n / \Phi_r * 100 \% ,$$

де K_o – коефіцієнт оновлення;

Φ_n – вартість основних засобів, що надійшли за аналізований період;

Φ_r – загальна вартість основних засобів на кінець року.

Таблиця 3.2

Розрахунок коефіцієнтів оновлення основних засобів ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” за 2010-2012 роки

Показники	2010	2011	2012
Вартість основних засобів, що надійшли за аналізований період, тис. грн.	667	261	3425
Загальна вартість основних засобів на кінець року, тис. грн.	10388	9989	13391
Коефіцієнт оновлення, %	6,42	2,61	25,57

Як показують наведені вище розрахунки табл. 3.2, коефіцієнт оновлення техніки у 2010 році становив 6,42 %, у 2011 році 2,61 %, у 2012 р. – 25,57 %. Розрахована величина коефіцієнта оновлення вказує, що підприємство намагається відновлювати активну частину основних засобів, що в сучасних умовах розвитку техніки та технологій є вкрай необхідне. Найвищий коефіцієнт оновлення основних засобів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” у

2012 р., що вказує на правильно обрану політику що поліпшення використання основних засобів на підприємстві.

Коефіцієнт вибуття відбиває ступінь інтенсивності вибуття основних засобів з виробництва і визначається як відношення вартості основних засобів, що вибули за певний період, до вартості основних засобів на початок періоду.

$$K_B = \Phi_B / \Phi_P * 100,$$

де K_B – коефіцієнт вибуття;

Φ_B – вартість основних засобів, що вибули за певний період;

Φ_P – вартості основних засобів на початок періоду.

Таблиця 3.3

Розрахунок коефіцієнтів вибуття основних засобів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” за 2010-2012 роки

Показники	2010	2011	2012
Вартість основних засобів, що вибули за аналізований період, тис.грн.	18	26	23
Вартість основних засобів на початок року, тис.грн.	9739	10388	9989
Коефіцієнт вибуття,%	0,18	0,25	0,23

Дані таблиці 3.3. свідчать, що коефіцієнт вибуття основних засобів у 2010 році становив 0,18 %, у 2011 році – 0,25 %, у 2012 році – 0,23 %. Це свідчить про збільшення рівня інтенсивності їх вибуття зі сфери виробництва внаслідок морального чи фізичного зносу.

Іншим узагальнюючим показником, що характеризує технічний стан основних засобів є коефіцієнт їх зносу, який визначається як відношення величини зносу до початкової вартості всіх основних засобів і їх складових. Цей коефіцієнт відбиває, якою мірою основні засоби, що знаходяться експлуатації, зношені, тобто, яка частина їх вартості перенесена на новостворений продукт.

$$K_Z = Z / \Phi_P * 100 \%,$$

де K_z – коефіцієнт зносу основних засобів,

Z – величина зносу основних засобів.

Показником, зворотнім коефіцієнту зносу, буде коефіцієнт придатності.

Його розрахунок здійснюється за формулою:

$$K_{пр} = (\Phi_{п} - Z) / \Phi_{п} * 100 \%,$$

де $K_{пр}$ – коефіцієнт придатності.

Таблиця 3.4

Розрахунок коефіцієнтів зносу та придатності основних засобів

ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” за 2010-2012 роки

Показники	2010	2011	2012
Величина зносу, тис. грн.	7036	7243	7597
Вартість основних засобів на початок року, тис. грн.	9739	10388	9989
Коефіцієнт зносу, %	72,25	69,72	76,02
Коефіцієнт придатності, %	27,75	30,28	23,94

Дані таблиці 3.4. свідчать про наступне. Якщо первісна вартість основних засобів за аналізований період зростає, то їх знос за час експлуатації також збільшився. Це призвело до зростання рівня зносу основних засобів: у 2010 р. він становив 72,25 %, у 2011 р. – 69,72 %, у 2012 р. – 76,02 %, що свідчить про погіршення їх технічного стану. На ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” високий коефіцієнт зносу основних засобів та низький коефіцієнт придатності та за даними аналізу простежується його зменшення (у 2010 р. – 27,75 %, у 2011 р. – 30,28 %, у 2012 р. – 23,94 %), що є негативним фактом. Проведений аналіз дає підстави негативно охарактеризувати діяльність підприємства по вдосконаленню матеріально - технічної бази виробництва.

Віковий склад устаткування є основною характеристикою технічного рівня основних засобів. Для цього аналізують стан встановленого устаткування за строками його експлуатації. Визначається тривалість експлуатації устаткування

по періодах до 5 років, 5–10 років, 10–20 років і т.д. У процесі аналізу встановлюють кількість різних груп устаткування з різними періодами експлуатації та її питому вагу, розробляють заходи по оновленню і приведенню у відповідність.

Найважливішим етапом аналізу основних засобів є вивчення їх технічного стану. Технічний стан устаткування у непрямому значенні визначається його віковим складом, який відбиває співвідношення питомої ваги відповідних вікових груп у загальній кількості одиниць даного виду устаткування A :

$$A = \sum A_i * q_i / 100 \% ,$$

де A_i - середина вікового інтервалу,

q - частка кожної вікової групи за даним видом устаткування, %.

У сучасних умовах успішне господарювання підприємства не можливе без проведення аналізу результатів його діяльності, що включає в себе і аналіз ефективності використання основних засобів.

Економічна ефективність функціонування основних виробничих засобів є складовою результату використання всіх виробничих ресурсів підприємства. При визначенні економічної ефективності основних засобів використовується система натуральних та вартісних показників, а також співвідносні оцінки темпів зростання випуску продукції і темпів зростання обсягу основних засобів; фондоозброєності праці та її продуктивності.

До натуральних показників належать: екстенсивне та інтенсивне використання основного устаткування; фондівіддача та ін.

Вартісними показниками є фондівіддача, розрахована у грошовому виразі, та фондомісткість. Фондовіддача — це економічний показник ефективності використання засобів праці, який показує скільки продукції (у грошовому вираженні) випускається на підприємстві у розрахунку на 1 грн. основних виробничих фондів. Фондовіддача є одним з основних факторів, які визначають обсяг продукції підприємства, тому необхідно детально проаналізувати, які фактори в свою чергу впливають з неї. Причому треба мати на увазі, що показник фондівіддачі вкрай складний, на нього впливає безліч факторів,

значна частина їх між собою пов'язані. Важливо вибрати такі фактори, які, по-перше, прямо пов'язані з рівнем фондівддачі і характеризують її як з точки зору екстенсивного завантаження (завантаження часом) знарядь праці, так і з точки зору інтенсивності їх використання, а також з точки зору їх вартості, яка склалася на ринку, адже фондівддача є вартісним показником. По-друге, набір таких факторів повинен містити параметри, які мають кількісну визначеність і можуть бути взяті з даних бухгалтерського та управлінського обліку (або обраховані на їх базі) [3].

При аналізі фондівддачі фактичний її показник порівнюється з розрахунковим, з даними попередніх періодів, проектними показниками, фондівддачею інших підприємств даної галузі. На рівень фондівддачі впливають різні чинники, пов'язані як із зміною обсягу продукції, так і з ефективністю використання основних виробничих засобів, особливо їх активної частини.

Загальна фондівддача на 1 грн. середньорічної вартості основних виробничих засобів залежить від випуску продукції на 1 грн. середньорічної вартості машин і устаткування (як найбільш активної частини основних засобів), а також від питомої ваги машин і устаткування в загальній вартості основних виробничих засобів. Випуск продукції на 1 грн. вартості машин і устаткування характеризує ефективність використання засобів праці.

Проаналізуємо вплив на рівень фондівддачі таких чинників: продуктивності устаткування, коефіцієнта змінності вартості одиниці устаткування, питомої ваги машин і устаткування в загальній вартості основних засобів. Щоб розрахувати вплив даних чинників, формулу фондівддачі подають у такому вигляді:

$$FO = \frac{П}{Ф} = \frac{П}{Пбм} \times \frac{Ом}{Об} \times \frac{Пбм}{Ом} \times \frac{Об}{Фб} \times \frac{Фб}{Ф},$$

де П – обсяг виробництва товарної продукції, тис.грн., Пбм – обсяг продукції без врахування матеріальних витрат, тис. грн., Ом – кількість машино-змін роботи устаткування, од., Об – кількість встановленого

устаткування, од., Фб – вартість машин і устаткування, тис. грн., Ф – середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.

Показник фондомісткості продукції поки що вивчений в недостатній мірі. В основному він використовується при обґрунтуванні темпів і пропорцій розширеного відтворення для побудови збільшеної динамічної моделі міжгалузевого балансу. Цей показник може також застосовуватися при оцінці ефективності галузевої структури, розміщення виробництва, ціноутворення, визначення потреби в основному капіталі і т.д. Фондомісткість продукції – це величина, зворотня фондівдачі. Вона характеризує затрати основних засобів, авансованих на 1 грн. випущеної продукції:

$$F_m = F / P,$$

де F_m – фондомісткість продукції, грн., F – середньорічна вартість основних виробничих засобів, грн., P – обсяг товарної продукції, грн.

Зниження фондомісткості продукції свідчить про підвищення ефективності використання основних засобів.

Аналіз ефективності використання основних засобів ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” за аналізований період наведено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Аналіз ефективності використання основних виробничих засобів на ДП
“Чортківський комбінат хлібопродуктів” за 2010-2012 роки

Показники	2010 р.	2011 р.	2012 р.	Відхилення	
				2012-2010	2012-2011
1. Обсяг товарної продукції, тис.грн.	12912	17415	22233	+ 9321	+ 4818
2. Середньорічна вартість основних виробничих засобів, тис. грн.	10388	9989	13391	+ 3003	+ 3402
3. Фондовіддача основних засобів, грн.	1,24	1,74	1,66	+0,42	– 0,08
4. Фондомісткість	0,80	0,57	0,60	–0,20	+ 0,03

На основі даних аналітичної таблиці можна відмітити, що фондівдача у 2012 р. порівняно з 2010 р. збільшилась на 0,42 пункти, однак порівняно з 2011 р.

зменшилась на 0,08 пункти. На зміну фондівддачі вплинуло багато факторів, серед яких – зміна вартості основних засобів: за 2012 р. порівняно з 2010 р. середньорічна вартість основних виробничих засобів збільшилась на 3003 тис. грн., а в порівнянні з 2011 р. зросла на 3402 тис. грн. Слід зазначити, що резерви росту фондівддачі – краще використання техніки на підприємстві та робочому місці. Інтенсивний шлях ведення господарства припускає систематичне зростання фондівддачі за рахунок росту продуктивності машин, механізмів і устаткування, скорочення їхніх простоїв, оптимального завантаження техніки, технічного удосконалення основних засобів. Показник фондомісткості у 2012 р. порівняно з 2010 р. зменшився на 0,20 пункти, однак порівняно з 2011 р. зріс на 0,03 пункти, що свідчить про зниження ефективності використання основних засобів. Загалом відхилення є незначні та вказує на ефективне використання основних засобів за аналізований період..

Ефективність використання основного капіталу визначається шляхом співставлення рівня фондомісткості (фондівддачі) з нормативною чи плановою величиною цього показника за визначений період. В свою чергу, рівень використання основних засобів залежить від співвідношення темпів зростання обсягу цих фондів і вартості випущеної продукції. При випереджаючих темпах росту обсягу виробленої продукції ефективність використання основних засобів зростає, а при випереджаючих темпах росту середньорічної вартості основних засобів – скорочується. Отже, критерієм ефективності використання основних засобів можна вважати випередження темпів зростання використання основних засобів у порівнянні з темпами зростання середньорічної вартості основних засобів.

Отже, основними узагальнюючими показниками, що характеризують ефективність використання основних засобів, є віддача основних засобів, рентабельність та інтегральний показник ефективності використання основних засобів. За даними ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” можна зробити висновок про допустимий рівень оснащення основними засобами підприємства та у 2011 р. та 2012 р. та ефективний рівень їх використання.

3.2. Особливості проведення внутрішнього контролю використання основних засобів підприємства

В умовах інтеграційних процесів та виходу на міжнародні ринки капіталу посилюється роль та значення контролю у системі управління господарською діяльністю підприємства та окреслення його потенційних можливостей. Це вказує на необхідність повного розкриття сутності контролю, розроблення та висвітлення нових науково-методичних підходів до його організації.

Під час проведення контролю акцент робиться на достовірність інформації, пошук невідповідності нормам та законодавчим правилам, порушень та зловживань. Серед основних відмінностей – визначені нормативні вимоги до процесу проведення контрольної перевірки (договірні та функціональні обов'язки, звітність), відповідальності зовнішніх контролерів та їх кваліфікації тощо.

Врахування різних сфер прояву, на які поширюється контроль та його структуризація формують завдання, мету та визначають предмет і об'єкти дослідження за даними видами. Вони також залежать від складових елементів та якості діючої системи бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю. Окрім того, дані види характеризуються різним середовищем функціонування (зовнішнє та внутрішнє), і відповідно факторами впливу, можливостями прояву та реакції на них, а також вимогами споживачів до проведення та отримання результатів внутрішнього та зовнішнього контролю.

При цьому зовнішній контроль вписує адекватність і ефективність системи внутрішнього контролю та використовує результати внутрішнього контролю. У будь-якому випадку формування ефективної системи внутрішнього контролю є одним із інструментів налагодження фінансово-господарської роботи на підприємстві й управління нею. Формування системи внутрішнього контролю слід розглядати як перший “відповідальний” етап, результати якого є основою для подальших контрольних дій при оцінці діяльності господарюючого суб'єкта. Водночас така система повинна бути

максимально направлена на уникнення невизначеності у процесі управління, яка збільшує ризик прийняття неадекватних управлінських рішень, і відповідно аудиторський ризик.

Не зосереджуючи увагу на детальному аналізі видів контролю, на нашу думку, для правильного розуміння сутності контролю доцільним є виділення зовнішнього та внутрішнього контролю. Водночас, при здійсненні класифікації слід керуватися теоретико-методичними підходами щодо сутності внутрішнього контролю як окремого виду та враховувати його першочергове призначення. Як наслідок, необхідність врахування сутності зовнішнього та внутрішнього контролю при здійсненні організації процесу контрольних-ревізійних процедур.

Слід відмітити, що дієвість будь-якого процесу, в т.ч. числі контролю залежить від його організації – процесу контрольної діяльності. “Організація аудиту як процесу – це сукупність заходів спрямованих на інформаційне та матеріально-технічне забезпечення процесу контролю з метою висловлення професійної незалежної думки стосовно предмету контролю (фінансової звітності) при дотриманні правил і принципів, встановлених законом і нормативами [58, с. 11].

На думку В. І. Педос поняття “організація контролю” слід визначати як систему методів, способів і засобів, норм і правил, що забезпечують ефективно здійснення контролю та подальший його розвиток як галузі наукових знань та сфери практичної діяльності. На думку автора, саме організаційними формами контролю є зовнішній та внутрішній [58, с. 12].

Отже, забезпечення раціональної організації контролю є складним процесом, який визначається сукупністю дієвих заходів, – впорядкованістю односпрямованих контрольних дій щодо здійснення цієї діяльності. Такі заходи мають передбачити необхідні контрольні процедури, зокрема: детальний аналіз інформації та її узагальнення, оцінка достовірності системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, вибір і застосування раціональних методів та методики проведення контролю, дотримання норм і правил здійснення

контрольної вибірки та методики оцінки аудиторського ризику, підготовка та формування аудиторських висновків.

Тому з одного боку, організація контролю – це сукупність контрольних процедур, спрямованих на адекватність, ефективність системи бухгалтерського обліку та зовнішньої і внутрішньої політики підприємства з метою прийняття виважених управлінських рішень, а з іншого, – сукупність комплексу заходів спрямованих на організоване ефективне застосування необхідних контрольних процедур з метою раціоналізації процесу господарської діяльності, оптимізації її результатів та забезпечення стратегічного планування як одного з основних завдань управління.

Усі складові природи контролю, його види та труднощі процесу контролю вимагають формування адекватної структури організації процесу контролю. Забезпечення раціональної організації контролю є складним процесом, який визначається сукупністю односпрямованих контрольних дій, вимагає розроблення концептуальних положень (або внутрішнього положення) щодо впорядкування і дієвості організаційно-методичних складових контролю господарських операцій на підприємстві. Їх розроблення необхідно здійснювати на основі комплексного аналізу потоку інформації.

У сучасних умовах господарювання необхідно приділяти особливу увагу контролю основних засобів, оскільки ефективність використання засобів підприємства є одним із першочергових елементів оцінки виробничого потенціалу підприємства. Необхідність посилення контролю за основними засобами обумовлюється зростанням нестабільності зовнішнього середовища та ускладненням управління основними засобами, що потребують механізму координації внутрішнього контролю; переміщенням акценту з контролю минулого на аналіз майбутнього; необхідністю безперервного відстеження змін виробничого потенціалу підприємства; необхідністю мінімізації ризиків в управлінні основними засобами та оцінки основних засобів для визначення амортизаційної політики. Вирішення вказаних завдань обумовлюють створення ефективної системи внутрішнього контролю основних засобів підприємства.

Головною метою контролю використання основних засобів є формування обліку аналітичної інформації для оцінювання окупності основних засобів з метою розробки раціональної амортизаційної політики оцінки ефективності.

Враховуючи структуру організації контролю, нами окреслено структуру організації контролю в частині основних засобів (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Складові організації внутрішнього контролю в частині основних засобів ДП
“Чортківський комбінат хлібопродуктів”

Складові контролю	Характеристика процедур
Інформаційно-методична	Надання правових та інструктивних матеріалів щодо основних засобів (юридичні документи, наказ про облікову політику, матеріали інвентаризації та ін.). Інформація про оцінку, надходження та рух основних засобів (інструктивні документи та аналітична інформація системи бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю, а також внутрішнього контролю) Методи: опитування, порівняння, фактична перевірка, документальна перевірка, перерахунок, комплексний аналіз, вибіркове дослідження тощо. Здійснення початкового планування.
Структурна	Внутрішній контроль з метою адекватного облікового відбиття основних засобів, контролю за ефективним використанням основних засобів на інвестиційно-інноваційній основі. Мета, завдання, об'єкт і предмет визначаються власниками і управлінським персоналом та повинні враховувати специфіку підприємства (розроблення внутрішнього положення щодо організації здійснення внутрішнього контролю, обліково-аналітичне забезпечення з врахуванням видів бухгалтерського обліку, використання результатів внутрішнього контролю)
Процедурна	Розроблення й документування процедур внутрішнього аудиту основних засобів на вимоги керівництва, що дозволяють досягти мету та поставлені завдання. Інформаційно-обґрунтоване доведення результатів проведення контролю через формування висновку
Інформаційно-прогнозна	Забезпечення інформацією про ефективність використання та придатність об'єкта основних засобів, а також про можливі втрати (ризик) основних засобів. Поінформованість про оцінку прийнятих управлінських рішень, прогнозів та проектів в частині забезпечення і ефективності використання основних засобів та інформації перспективного характеру.

Виділимо ключові завданнями контролю основних засобів, які полягають у наступному:

- контроль наявності основних засобів і нематеріальних активів;

- оцінка відповідності документального оформлення та відображення в обліку операцій по руху основних засобів, нематеріальних активів й інших прибуткових вкладень в нематеріальні цінності чинному законодавству;
- визначення оптимальної структури джерел фінансування основних засобів;
- оцінка ефективного використання основних засобів і нематеріальних активів підприємства;
- оцінка своєчасності ремонту основних засобів;
- якісна і кількісна оцінка основних засобів і нематеріальних активів;
- правильність нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів і відображення операцій в обліку;
- своєчасна переоцінка основних засобів;
- перевірка правильності відображення в обліку руху основних засобів;
- достовірна організація обліку основних засобів [39, с.51].

Однією з найгостріших проблем в Україні є визначення реального розміру амортизаційних відрахувань сьогодні. Амортизаційні відрахування є важливим елементом витрат на виробництво та основним джерелом капітальних вкладень, тому правильність нарахування амортизації впливає на розмір прибутку, суму податкових платежів, собівартість продукції та цінову політику підприємства.

Особливістю функціонування основних засобів і нематеріальних активів є їхня постійна втрата вартості в процесі експлуатації в результаті фізичного і морального старіння. Критерієм оцінки необоротних активів і нематеріальних активів є показник залишкової вартості, який характеризує первісну вартість мінус сума зносу.

При здійсненні контролю нарахування амортизації слід ураховувати такі обставини: об'єктом амортизації є основні засоби (крім землі); нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання об'єкта, який установлюється підприємством; амортизація основних засобів (крім інших необоротних активів) нараховується із застосуванням таких методів,

передбачених законодавством: прямолінійного; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивного, виробничого; метод амортизації обирається підприємством самостійно; нарахування амортизації проводиться щомісячно. Підприємства із сезонним характером виробництва річну суму амортизації нараховують протягом періоду роботи підприємства у звітному році; суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства (зносу необоротних активів).

Наступним напрямом контролю основних засобів є переоцінка основних засобів. Високої ефективності такого контролю можливо досягти, здійснюючи пооб'єктний облік результатів переоцінки основних засобів у регістрах аналітичного обліку [10, с. 28]. В процесі контролю основних засобів потрібно встановити своєчасність проведення переоцінки відповідно з обліковою політикою. При прийнятті рішення про переоцінку основних засобів слід врахувати, що в майбутньому вони переоцінюються регулярно, щоб вартість основних засобів в бухгалтерському обліку і звітності суттєво не відрізнялася від поточної вартості. Також потрібно проконтролювати правильність відображення результатів переоцінки основних засобів в бухгалтерському обліку. При здійсненні переоцінки важливим є контроль результатів всіх минулих переоцінок об'єкта основних засобів.

Важливим завданням контролю необоротних активів є перевірка правильності відображення в обліку руху основних засобів. Для цього здійснюють контрольні вибірккові обстеження об'єктів основних засобів, виявляють відповідність їхнього фактичного стану згідно з технічною документацією. Первинні документи на прийняття основних засобів порівнюють із даними складського обліку, бухгалтерськими реєстрами, журналом реєстрації доручень та платіжними документами. При цьому встановлюють розходження у цих документах, з'ясовують їхні причини, виявляють факти підміни дорогих товарів малоцінними.

Забезпеченню достовірності основних засобів сприяє організація пооб'єктного аналітичного обліку. Для цього кожному інвентарному об'єкту надається відповідний номер. У тих випадках, коли інвентарний об'єкт є складним (наприклад, комплект обчислювальної техніки, зерносушилки, сепаратору попередньої очистки, транспортера, конвеєра тощо.), на кожному елементі повинен бути позначений один і той же номер. Інвентарний номер зберігається за об'єктом протягом всього періоду його знаходження на даному підприємстві.

Вирішення вказаних завдань обумовлює створення ефективної системи внутрішнього контролю основних засобів [39, с. 51]. Особливості внутрішнього контролю основних засобів активів значною мірою визначаються специфікою циклу їхнього вартісного кругообігу. Характер цього кругообігу можна прослідкувати за даними рис. 3.1.

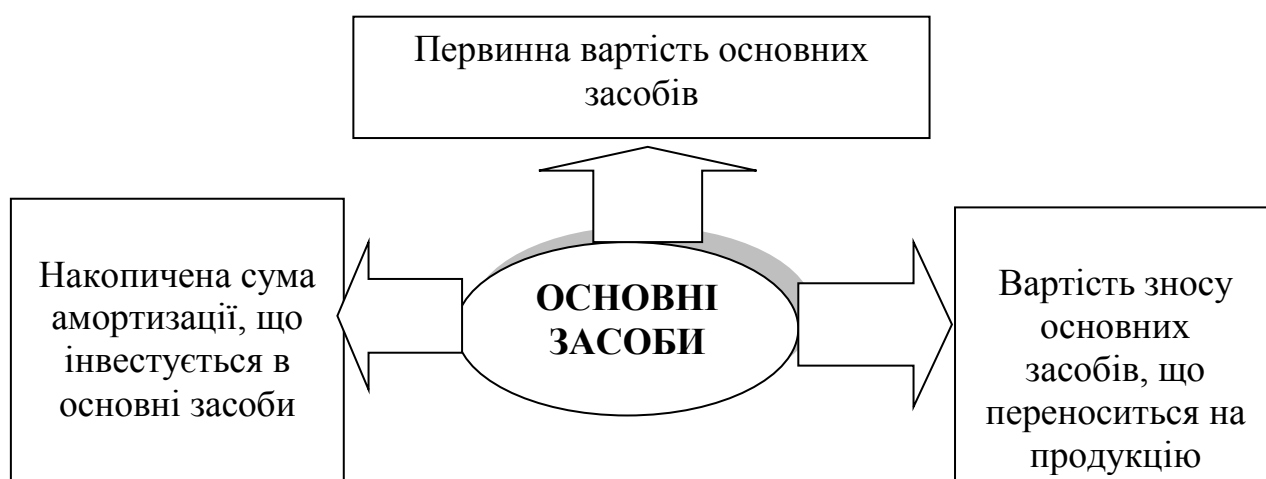


Рис. 3.1. Характер руху необоротних активів в процесі кругообігу

Як видно з наведеного рисунка, основні засоби в процесі повного циклу вартісного кругообігу проходять три основні стадії.

На першій стадії сформовані підприємством основні засоби і нематеріальні активи в процесі свого використання і зносу переносять частину своєї вартості на готову продукцію; цей процес здійснюється протягом багатьох операційних циклів і триває до повного зносу окремих видів необоротних активів.

На другій стадії в процесі реалізації продукції знос основних засобів накопичується на підприємстві у формі амортизаційного фонду.

На третій стадії амортизаційні засоби як частина власних фінансових ресурсів підприємства направляються на відновлення діючих (поточний і капітальний ремонт) або придбання нових видів основних засобів. Період часу, протягом якого відбувається повний цикл кругообігу вартості конкретних видів основних засобів, характеризує термін їхньої служби [1, с. 32].

Виходячи з особливостей циклу вартісного кругообігу основних засобів, процес внутрішнього контролю основних засобів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” можна представити за такими етапами, які наведено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Послідовність внутрішнього контролю в управлінні основними засобами ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”

Проаналізуємо наведені на рисунку етапи внутрішнього контролю використання основних засобів. Аналіз операційних основних засобів підприємства в попередньому періоді передбачає оцінку динаміки загального

їхнього об'єму і складу, ступеню їх придатності, інтенсивності оновлення і ефективності використання. Аналіз структури та стану основних засобів здійснюється з метою виявлення можливих резервів підвищення потенціалу ефективності використання основних засобів в майбутньому періоді. До таких резервів можна віднести:

- підвищення продуктивного використання основних засобів в часі (за рахунок приросту коефіцієнтів змінності і безперервності їхньої роботи);
- підвищення продуктивного використання основних засобів по потужності.

При розрахунках оптимізації обсягу основних засобів з їхнього складу виключаються ті види, які не беруть участь у виробничому процесі з різних причин.

Формування амортизаційної політики здійснюється на основі використання контролю аналітичної інформації. На амортизаційну політику впливають такі фактори: структура об'єктів основних засобів; окупність; методи нарахування амортизації. При визначенні терміну корисного використання слід враховувати наступне: очікуване використання активу підприємства з урахуванням його потужності, продуктивності або іншого корисного ефекту; передбачуваний фізичний або моральний знос; правові або інші обмеження по термінах використання окремих видів активу; інші чинники, що відображають специфіку експлуатації відповідного активу.

Важливу роль у формуванні амортизаційної політики основних засобів відіграє відповідність обраних методів амортизації політиці формування фінансових ресурсів для оновлення цих активів.

Критеріями оновлення основних засобів підприємства є рівень інтенсивності оновлення окремих груп основних засобів; загальний рівень активів, що підлягають оновленню в майбутньому періоді; форми і вартість оновлення різних груп активів.

Контроль за використанням основних засобів полягає в розробці системи заходів, спрямованих на підвищення коефіцієнтів рентабельності і виробничої

віддачі основних засобів. На основі контрольної інформації визначаються резерви ефективного використання основних засобів – зниження потреб в них за рахунок підвищення коефіцієнтів їхнього використання в часі і по потужності, оскільки між цими двома показниками існує зворотна залежність. Критеріями ефективності використання основних засобів є: рентабельність (відношення суми прибутку до середньої вартості основних засобів) та фондівіддача (відношення обсягу зробленої або реалізованої продукції до середньої вартості основних засобів).

Враховуючи наведене, ефективність використання основних засобів є важливим фактором оптимізації собівартості продукції, що впливає на фінансовий результат діяльності підприємства. Отже, контроль за ефективним використанням основних засобів можна розглядати як заходи щодо скорочення потреби в обсязі їхнього фінансування та підвищення темпів економічного розвитку підприємства за рахунок раціонального використання власних фінансових ресурсів.

Вибір структури джерел фінансування основних засобів здійснюється на основі контрольної інформації. Принципове оновлення і приріст основних засобів можуть фінансуватися за рахунок власного капіталу, довгострокового позикового капіталу (довгострокового банківського кредиту, фінансового лізингу і т.п.) і за рахунок змішаного їх фінансування [31, с.5].

Внутрішній контроль основних засобів передбачає дві форми: внутрішній контроль основних засобів та структурно-функціональна форма. Вибір форми контролю залежить від таких факторів: видів та обсягів діяльності; доцільності охоплення контролем різних сторін діяльності; ставлення керівників підприємства до контролю.

Отже, розглянутий підхід проведення внутрішнього контролю дає змогу побудувати раціональну систему контрольних-ревізійних процедур щодо основних засобів, що дає можливість, по-перше, сформулювати ефективну амортизаційну політику; по-друге, своєчасно виявляти резерви ефективності використання основних засобів.

3.3. Методика й організація аудиту основних засобів та напрями їх вдосконалення

Аудит основних засобів є невід'ємною частиною загального аудиту суб'єкта господарювання, оскільки основні засоби, як правило, займають більшу частку в майні підприємства, ніж інші необоротні активи. Використання науково обгрунтованої організації та методики здійснення аудиту є об'єктивним процесом, оскільки сприяє достовірності відображення інформації про вартість основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку, об'єктивній оцінці вартості основних засобів, правильному нарахуванню амортизації, розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) і визначенню фінансового результату.

З огляду на вище зазначене, головною метою аудиту є забезпечення перевірки за достовірністю інформації, яка відображена в бухгалтерській та податковій звітності суб'єкта господарювання.

При перевірці операцій з обліку основних засобів аудиторами на основі первинних даних і аналітичного та синтетичного обліку основних засобів звертається увага на такі основні питання:

- своєчасність і правильність документального оформлення і відображення в облікових регістрах поступлення, переміщення та вибуття основних засобів підприємства;
- правильність визначення суми амортизаційних відрахувань і віднесення їх на собівартість продукції, (робіт і послуг);
- своєчасність і правильність списання недоамортизованої частини основних засобів на фінансові результати підприємства;
- правомірність нарахування зносу і відображення його на рахунках бухгалтерського обліку;
- правильність і своєчасність нарахування плати за оренду основних засобів і віднесення на собівартість продукції (робіт і послуг);

- своєчасність і правомірність складання розрахунку результатів від ліквідації основних засобів, а також достовірність вказаних затрат по ліквідації і віднесення результатів від ліквідації на фінансово - господарську діяльність підприємства;

- правильність віднесення до основних засобів тих, які знаходяться на балансі підприємства;

- правомірність списання затрат на проведення ремонтів основних засобів;

- своєчасність і правильність проведення інвентаризації та відображення результатів на рахунках ;

- інші питання, які стосуються собівартості продукції і результату роботи підприємства [39, с.51].

Джерелами інформації для аудиту операцій з основними засобами ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” є: наказ про облікову політику комбінату хлібопродуктів з відповідними додатками; первинні документи з обліку основних засобів; облікові реєстри, що використовуються при обліку основних засобів; акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю; фінансова та статистична звітність.

Основна мета інвентаризації основних засобів полягає у виявленні фактичної наявності основних засобів, перевірці правил їх утримання та експлуатації, відповідності облікової і справедливої вартості основних засобів.

До початку проведення інвентаризації необхідно перевірити наявність і стан інвентарних карток, описів та інших реєстрів аналітичного обліку, а також технічних паспортів, іншої технічної документації.

Отже, комісією перевіряються дані про наявність основних засобів, вивчаються записи про рух і технічний стан окремих об’єктів в інвентаризаційних картках або інших документах, а також перевіряється наявність документів, що характеризують окремі об’єкти основних засобів (технічні паспорти, плани по кожному поверху будівель).

Перевірка наявності основних засобів проводиться в наступних розрізах: власні основні засоби; основні засоби на відповідальному; основні засоби на зберіганні; основні засоби в ремонті; основні засоби, передані в оренду (лізинг).

При проведенні інвентаризації основних засобів слід пам'ятати, що: обов'язковій перевірці підлягає перевірці наявність не тільки самих об'єктів основних засобів, але й технічної документації на них; необхідно перевірити власні основні засоби та ті, що прийняті або здані в оренду, на зберігання або в тимчасове користування; відповідно до законодавства інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів може проводитись один раз на три роки.

Після ретельного вивчення облікової інформації члени комісії проводять огляд об'єктів в натурі з метою перевірки їх фактичної наявності у визначених розпорядчими документами керівника місцях експлуатації та встановлення ступеня їх придатності для подальшого використання за прямим призначенням. До опису заносять їх повну назву, призначення, інвентарний і заводський номери, рік випуску (побудови), дату введення в експлуатацію, балансову вартість [5, с.22].

Результати інвентаризації відображають в інвентаризаційному описі, де містяться відомості про всі наявні об'єкти основних засобів; найменування та інвентаризаційний номер об'єкту, його призначення, основні технічні та експлуатаційні характеристики.

Дані інвентаризаційних описів порівнюються з інвентарними картками обліку об'єктів основних засобів, а також технічною і первинною документацією, даними облікових реєстрів на предмет тотожності даних аналітичного та синтетичного обліку.

Предметом аудиту операцій з основними засобами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю і рухом і використанням основних засобів, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства та за його межами.

Виходячи з цілей, які необхідно досягнути аудитору при проведенні дослідження операцій з основними засобами, формуються об'єкти аудиту (рис. 3.3).

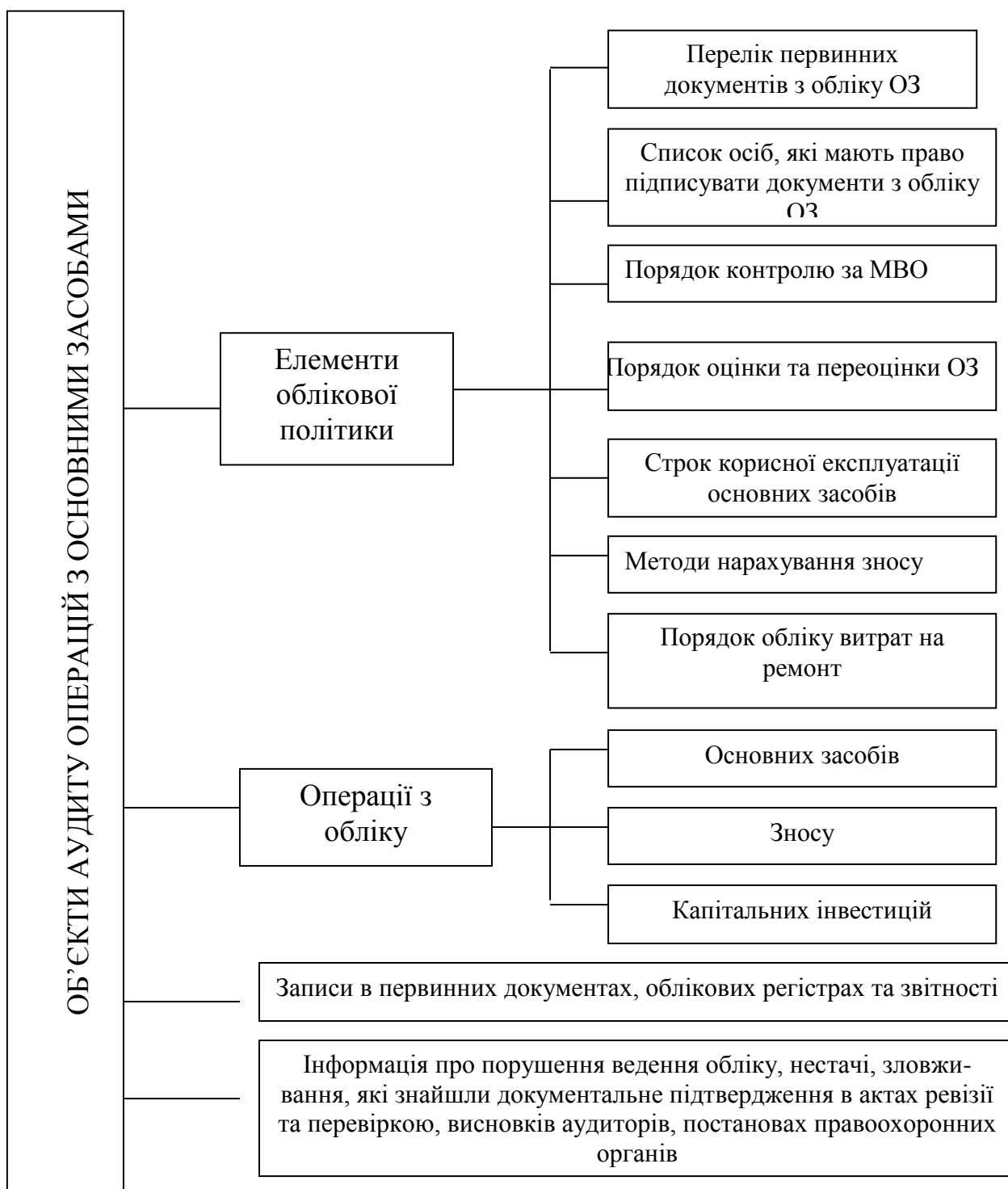


Рис. 3.3. Об'єкти аудиту операцій з основними засобами

З початку проведення аудиторської перевірки необхідно проаналізувати стан бухгалтерського обліку по обліку основних засобів, встановити форму ведення бухгалтерського обліку, а також способи відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Здійснюючи аудиторську перевірку, доцільно розпочати з перевірки відповідності даних аналітичного і синтетичного обліку за станом на звітну дату. Аудитор проводить підрахунок вартості інвентарних об'єктів за класифікаційними групами і здійснює співставлення із залишком за синтетичним рахунком 10 "Основні засоби". Якщо будуть виявлені невідповідності, аудитор з'ясовує причини відхилень. Показники за залишками основних засобів на початок року порівнюються з даними обліку за формою 1 "Баланс" за попередній рік та на кінець року.

При аудиторській перевірці операцій, які відображають надходження, переміщення чи вибуття основних засобів, звертається увага на оцінку основних засобів, а особливо на випадок збільшення початкової вартості за рахунок неправомірно розподілених витрат. Здійснюється перевірка правильності оформлення вводу в експлуатацію основних засобів з використанням акту встановленої форми, заповнення інвентарних карток, а також фактів зарахування в склад основних засобів, які відносяться до оборотних засобів. При цьому встановлюється правомірне введення основних засобів, які не відповідають встановленим законодавчими актами критеріям, а також віднесення основних засобів в залежності від участі у виробничому процесі на виробничі і невиробничі основні засоби. При визначенні правильності зарахування в склад основних засобів, які поступили на безповоротній основі, проводиться співставлення даних бухгалтерського обліку з даними, відображеними в документах про передачу основних засобів, уточнюються затрати отримувача по установці, які включені у початкову вартість основних засобів, а також правомірність і повноту відображення суми зносу на передавальні засоби [39, с.53].

При здійсненні перевірки правомірності введення основних засобів увага звертається на проведення бухгалтерських проводок для державної форми власності. Аудитор при перевірці, перевіряє своєчасність оприбуткування основних засобів в бухгалтерському обліку, при цьому порівнює дати оприбуткування в журналі № 4. При виникненні сумнівів у правильності

проведення операцій рекомендується здійснити зустрічні перевірки на підприємствах, які передавали основні засоби.

Перевіряючи рух основних засобів, перш за все з'ясовується необхідність такого переміщення, а також повнота та правильність проведення бухгалтерських записів. Зазначимо, що після завершення аудиторської перевірки поступлення основних засобів здійснюється перевірка операцій по орендованих основних засобах і передачі в оренду основних засобів.

При перевірці встановлюється склад і умови оренди основних засобів, для цього аудитор проглядає договори оренди основних засобів і порядок відображення на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи". Аудитор перевіряє правомірність укладеного договору на оренду основних засобів, склад і вартість майна, розмір орендної плати, порядок нарахування амортизаційних відрахувань і правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Особлива увага приділяється операціям з відображення сум амортизаційних відрахувань при різних методах реалізації продукції (робіт і послуг) у підприємства – орендодавця [58, с.12].

Здійснюючи перевірку, необхідно приділяти увагу достовірності облікових записів, які фіксують прийняття на баланс підприємства - орендатора основних засобів на умовах довгострокової оренди. Зустрічаються випадки, коли узгоджена сторонами оцінка суттєво відрізняється від остаточної вартості орендованих основних засобів по облікових даних орендодавця. При перевірці фінансової оренди, важливо проконтролювати правильність віднесення щомісячної суми договірної орендної плати на рахунках бухгалтерського обліку.

У процесі дослідження по операціях, які пов'язані з орендою, з'ясовуються питання своєчасного нарахування розрахунків за орендовані основні засоби, а також виявляються факти, коли основні засоби передані в оренду позаобліково, без оформлення відповідного договору оренди. З цією метою, необхідно вибірково здійснити огляд наявних основних засобів в натурі на місцях їх експлуатації. При перевірці правильності та своєчасності

відображення сум ПДВ, аудитор приділяє увагу віднесенню нарахованих сум, а також відображенню сум, які належать сплаті за оренду.

Аудитор перевіряє достовірність облікових записів, які фіксують прийняття на баланс підприємства - орендатора основних засобів на умовах довгострокової оренди. В практиці зустрічаються випадки, що узгоджена вартість сторонами основних засобів відрізняються від остаточної вартості орендованих основних засобів за обліковими даними орендодавця, тому важливо встановити правомірність оцінки основних засобів і відображення їх в бухгалтерському обліку [39, с.56].

Особливе місце при проведенні аудиторської перевірки займає перевірка вибуття основних засобів в результаті ліквідації інвентарних об'єктів, які зносилися. Аудитор перевіряє правильність оформлення і своєчасного відображення операцій по списанню основних засобів. Якщо в процесі перевірки виявляються факти списання не повністю амортизованих основних засобів, аудитор зобов'язаний встановити причини такого списання, правильність і повноту нарахованого зносу та повноту і правомірність здійснення господарських операцій, визначає суму одержаного збитку від ліквідації. При дослідженні встановлюється правомірність списання затрат з ліквідації основних засобів, повноту оприбуткування цінностей, які поступили від ліквідації та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Встановлюються випадки віднесення затрат з ліквідації основних засобів на виробничі рахунки. При списанні деяких об'єктів основних засобів до документів по списанню повинні бути прикладені відповідні рішення спеціальних інспекцій. При безповоротній передачі основних засобів здійснюється перевірка дат відображених в актах прийому - передачі і дати фактичної передачі основних засобів з одночасною перевіркою відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Необхідно встановити, чи списана на збитки остаточно вартість основних засобів не перекритих сумою нарахованого зносу, а також повноту і своєчасність нарахування суми ПДВ.

Аудитор проводить перевірку правомірності переводу основних засобів в склад оборотних засобів, а також правильність відображення суми донарахування та перенарахування зносу на МШП на рахунках бухгалтерського обліку.

Важливо встановити правильність відображення господарських операцій з передачі основних засобів в статутний капітал знову створеним підприємствам, повноту і своєчасність нарахування суми ПДВ, а також правомірність визначення результатів від передачі основних засобів. У випадку переводу частини основних засобів на консервацію аудитор повинні бути представлені дозвільні документи відповідних органів управління.

При здійсненні досліджень операцій, пов'язаних з реалізацією основних засобів, необхідно встановити, щоб в державних підприємствах були дозволи відповідних органів на реалізацію основних засобів.

Особливе місце при перевірці операцій по обліку основних засобів повинно приділятися правильності та своєчасності амортизаційних нарахувань і нарахуванню зносу основних засобів. При цьому аудитор перевіряє такі факти: чи дотримувався порядок застосування норм амортизаційних відрахувань; правильність і повноту нарахування амортизаційних відрахувань, які включаються в орендну плату у орендатора [58, с.13].

Правильність нарахування амортизаційних відрахувань аудитор перевіряє шляхом складання розрахунку за місяць, де по головній книзі розмір нарахованої суми амортизаційних відрахувань значно відрізняється від інших місяців. При виявленні помилок при розрахунку, необхідно перевірити й інші місяці і виявити вплив даних помилок на собівартість продукції. Порівняння заново розрахованих сум амортизаційних відрахувань з фактичними проведеними сумами здійснюється з використанням відомості розрахунку амортизації основних засобів.

На практиці зустрічаються випадки, коли не вся нарахована сума амортизаційних відрахувань віднесена на собівартість продукції чи розподілена

сума амортизаційних відрахувань більша, ніж нарахована, тому важливо перевірити повноту включення амортизаційних відрахувань в собівартість конкретних виробів, заказів, видів послуг, робіт і т. д. При перевірці повинні бути виявлені причини неправильного нарахування і розподілення амортизаційних відрахувань за досліджуваний період і відобразити їх в своєму висновку. При перевірці правильності розрахунку амортизаційних відрахувань, аудитор звертає увагу на правильність розрахунку на початок звітнього періоду, при цьому одночасно здійснюється перевірка обумовленості визначення балансової вартості основних засобів.

Для здійснення перевірки операцій, пов'язаних з ремонтом основних засобів, аудитор спочатку встановлює правомірність проведення ремонту об'єктів основних засобів, з цією метою необхідно встановити об'єм, трудомісткість, характер і періодичність проведення робіт. У залежності від цих даних визначається, до яких робіт відносяться ремонти. Далі встановлюється порядок проведення робіт господарським чи підрядним способом.

Зазначимо, що під час проведення аудиту капітального ремонту, необхідно перевірити первинні документи, що засвідчують його, а також річні плани проведення ремонтних робіт на підприємстві. Якщо капітальний ремонт здійснив орендатор, то необхідно встановити, які затрати здійснив орендатор, чи відповідають умовам договору про оренду та правомірності відображення на рахунках бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Отже, дотримання наведених у роботі складових аудиторської перевірки дає змогу аудитору охопити загальну картину ведення обліку основних засобів на підприємстві та його організацію й провести якісний аудит. Таким чином, належна організація аудиторської перевірки на підприємстві забезпечує підвищення ефективності використання основних засобів на підприємстві, що позитивно впливає на кінцеві результати діяльності.

Висновки до розділу 3

1. Аналіз стану та ефективності використання основних засобів включає аналіз обсягу, складу та структури основних засобів; розрахунок коефіцієнтів оновлення, вибуття та придатності основних засобів. Узагальнюючими показником, що характеризує ефективність використання основних засобів, є фондovіддача. Проведений аналіз засвідчив, що на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” фондovіддача у 2012 р. порівняно з 2010 р. збільшилась на 0,42 пункти, однак порівняно з 2011 р. зменшилась на 0,08 пункти. Основними шляхами підвищення ефективності використання основних засобів є збільшення обсягу реалізації продукції за рахунок більш інтенсивного їх використання та зниження середньорічної вартості цих фондів за рахунок ліквідації зношених, малопродуктивних та не використовуваних у процесі діяльності підприємства основних засобів.

2. Контроль за ефективним використанням основних засобів можна розглядати як заходи щодо скорочення потреби в обсязі їхнього фінансування та підвищення темпів економічного розвитку підприємства за рахунок раціонального використання власних фінансових ресурсів. Розглянутий підхід проведення внутрішнього контролю дає змогу побудувати раціональну систему контрольно-ревiзійних процедур щодо основних засобів, що дає можливість, по-перше, сформулювати ефективну амортизаційну політику; по-друге, своєчасно виявляти резерви ефективності використання основних засобів.

3. Аудит основних засобів є складовою загального аудиту фінансово-господарської діяльності господарюючих суб'єктів. Дотримання наведених у роботі складових аудиторської перевірки дасть змогу аудитору охопити загальну картину ведення обліку основних засобів на підприємстві та його організацію й провести якісний аудит. Таким чином, належна організація аудиторської перевірки на підприємстві забезпечує підвищення ефективності використання основних засобів на підприємстві, що позитивно впливає на кінцеві результати діяльності.

ВИСНОВКИ

Результатом проведеного дослідження є розв'язання теоретичних та методичних проблем обліку та аудиту основних засобів підприємств. Поставлені перед дослідженням завдання в цілому виконані, що дає змогу зробити такі висновки:

1. Основні засоби – це вартісно виражені ресурси, які утримуються суб'єктом господарювання з метою використання в процесі виробництва, постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій, очікуваний строк експлуатації яких становить не менше одного року чи визначається межами операційного циклу понад один рік, вартість яких зменшується в процесі використання. В ході дослідження було окреслено різні підходи до класифікації основних засобів згідно нормативної бази та наукової літератури. Розглянута класифікація дає змогу оцінити наявні основні засоби, знайти можливі шляхи підвищення ефективності використання основних засобів та прийняти необхідні рішення щодо управління ними.

2. У системі теоретичних основ формування та руху основних засобів визначальну роль відіграє концепція їх оцінки, яка повинна забезпечувати виконання принципу об'єктивності та відповідно правильне формування фінансової звітності підприємства. У роботі розглянуто методи оцінки основних засобів згідно національних та міжнародних стандартів та визначено, що оцінка основних засобів – це специфічна форма ціни, яка використовується для правильного визначення їх загальної вартості, складу та структури, величини амортизаційних відрахувань, собівартості продукції, а також прибутку й рентабельності діяльності підприємства.

3. У процесі дослідження розкрито сутність, об'єкти та період амортизації, розглянуто методи нарахування амортизації основних засобів, визначено позитивні і негативні сторони кожного з них та щодо яких об'єктів та умов використання доцільно використовувати той або інший метод

нарахування амортизації. Встановлення норм амортизації в залежності від терміну корисного використання конкретних об'єктів дає змогу підприємствам відшкодувати витрати на їх придбання протягом реального терміну служби, а можливість вибирати способи амортизації з числа дозволених П(С)БО 7 сприяє більш достовірному відображенню тенденції одержання економічних вигод від використання основних засобів.

4. Визначено основні завдання організації обліку основних засобів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”, які полягають у наступному: організація чіткого документування операцій з основними засобами; своєчасна та повна реєстрація даних в реєстрах аналітичного обліку; розробка графіку документообігу для документів, що підтвержують стан та рух основних засобів, та доведення цієї інформації до виконавців; вибір облікових реєстрів, у яких відображається стан та рух основних засобів. Розглянута організація обліку основних засобів створює належні умови для своєчасного та повного відображення у обліку операцій, пов'язаних з надходженням, зберіганням, використанням та ліквідацією основних засобів підприємства, управління основними засобами з метою максимально ефективного їх використання у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства

5. Методика обліку витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію та інші поліпшення основних засобів регламентується П(С)БО 7, згідно з яким дані витрати поділяються на дві групи. Група 1 включає витрати на поліпшення основних засобів, які обліковуються на рахунку 15 з наступним їх віднесенням на рахунок 10. Група 2 – це витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, відносяться до витрат звітного періоду та їх облік ведеться згідно П(С)БО 16. Розглянуто техніко-економічне обґрунтування модернізації ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”, що дає можливість після його проведення значно покращити фінансово-економічний стан підприємства.

6. Одним з головних завдань автоматизованої системи обліку основних засобів є створення такої форми подання облікової інформації її користувачам, що дасть змогу їй правильно сприйняти, обробити та корисно використати в

управлінні підприємством. Запропоновані нововведення із вдосконалення автоматизації облікового процесу на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” повинні призвести до поліпшення обліку основних засобів і роботи бухгалтерії в цілому. Однак, впровадження представлених вище інновацій потребує достатньо високого рівню знань в області програмування.

7. Аналіз стану та ефективності використання основних засобів включає аналіз обсягу, складу та структури основних засобів; розрахунок коефіцієнтів оновлення, вибуття та придатності основних засобів. Узагальнюючими показником, що характеризує ефективність використання основних засобів, є фондівіддача. Проведений аналіз засвідчив, що на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” фондівіддача у 2012 р. порівняно з 2010 р. збільшилась на 0,42 пункти, однак порівняно з 2011 р. зменшилась на 0,08 пункти. Основними шляхами підвищення ефективності використання основних засобів є збільшення обсягу реалізації продукції за рахунок більш інтенсивного їх використання і зниження середньорічної вартості цих фондів за рахунок ліквідації зношених, малопродуктивних та не використовуваних у процесі діяльності підприємства основних засобів.

8. Контроль за ефективним використанням основних засобів можна розглядати як заходи щодо скорочення потреби в обсязі їхнього фінансування та підвищення темпів економічного розвитку підприємства за рахунок раціонального використання власних фінансових ресурсів. Внутрішній контроль основних засобів передбачає дві форми: внутрішній контроль основних засобів та структурно-функціональна форма. Вибір форми контролю залежить від таких факторів: видів та обсягів діяльності; доцільності охоплення контролем різних сторін діяльності; ставлення керівників підприємства до контролю. Розглянутий підхід проведення внутрішнього контролю дає змогу побудувати раціональну систему контрольно-ревізійних процедур щодо основних засобів, що дає можливість, по-перше, сформулювати ефективну амортизаційну політику; по-друге, своєчасно виявляти резерви ефективності використання основних засобів.

9. Аудит основних засобів є складовою загального аудиту фінансово-господарської діяльності господарюючих суб'єктів. Рекомендовано при здійсненні аудиту основних засобів в обов'язковому порядку формувати програму аудиту з чіткою розбивкою етапів на виконання робіт: перевірку документації, витрат, що понесені у поліпшувальних цілях, капітальних вкладень, амортизаційних відрахувань, переоцінки тощо. Дотримання наведених у роботі складових аудиторської перевірки дасть змогу аудитору охопити загальну картину ведення обліку основних засобів на підприємстві та його організацію й провести якісний аудит.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Астахов В.П. Особливості оцінки основних засобів // Астахов В.П.: Бухгалтерський облік. – 2003. – № 2. – С. 32.
2. Ареф'єва О. В. Теоретичні аспекти управління відтворенням основних засобів підприємства в ринкових умовах господарювання [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/PSPE>
3. Богацька Н. М. Аналіз основних засобів підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intkonf.org>
4. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : [монографія] / М.М. Бенько. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 336 с.
5. Белоусов А. Відображення в обліку результатів інвентаризації основних засобів і нематеріальних активів / А. Белоусов / Все про бухгалтерський облік. – 2002. – № 114.– С. 21–24
6. Белова С. Амортизационная политика в переходной экономике / С. Белова / Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №12. – С. 21-39
7. Білоусов А. Облік надлишків і нестач основних засобів / А.Білоусов / Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5. – С. 27–31.
8. Білоусов А. Удосконалення документального оформлення операцій з основними засобами в умовах застосування П(С)БО 7 “Основні засоби” / А.Білоусов / Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 49–56.
9. Бланк И. А. Словарь-справочник финансового менеджера / И. А. Бланк. – К. : Ника-Центр, 1998. – 480 с.
10. Бондарь А. Б. К вопросу оценки основных средств предприятия в бухгалтерском учете / А. В. Бондарь // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 3. – С.23-28.
11. Бондар О.В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання /О.В.Бондар / Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 1. – С. 38–42.

- 12.Борисенко З.М. Амортизаційна політика. – / З. М. Борисенко /. – К. – Наукова думка. – 1993. – 134 с.
- 13.Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [Підручник] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська. [4-те видання, доп. і перероб.] – Житомир, ПП “Рута”, 2005 – С. 360-363, С. 370-371
- 14.Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євро інтеграційних процесів в Україні: [монографія]: у 4 т. / Редкол.: М.Я. Азаров (голова) [та ін.] Т.1.: [Реформування бухгалтерського обліку в Україні] / В.А. Копилов, Т.І. Єфименко, Л.Г. Словінська [та ін.] – К.: НДФІ, 2007. – 752 с.
- 15.Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи./ Н.Г.Виговська / – Житомир:ЖІТІ, 2002. – 340 с.
- 16.Весперіс С.З. Облік основних засобів та рекомендації щодо його вдосконалення / С.З.Весперіс, О.П.Луцій / Держава та регіони. – № 5. – 2010. – С.126-129/
- 17.Войтенко Т. Ремонти і поліпшення “основних” у бухгалтерському і податковому обліку / Т.Войтенко / Податки та бухгалтерський облік. – 2000. – № 61. – С. 40-46
- 18.Голенко О. Продаж основних: що в нас не в першій.../ О.Голенко / Податки та бухгалтерський облік. – 2000. – №9. – С. 37-43
- 19.Голов С. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах / С.Голов / Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 9–15.
- 20.Горицька Н. Облік основних засобів: нормативно-правове забезпечення / Н.Горицька // Економіка і управління у промисловості: мат. Всеукр. наук.-практ. конф., присв. 75-річчю факультету економіки та менеджменту Національної металургійної академії України (Дніпропетровськ, 28-29 жовтня 2010 р.) / Мін-во освіти і науки України, Націон. металур. акад. України. – Дніпропетровськ: ІМА-прес, 2010. – 380 с. – С. 315-317.
- 21.Городянська Л.В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку і аналізу / Л. В. Городянська. – К. : КНЕУ, 2008. –

224 с.

22. Гринько А.П. Облік основних засобів: теорія, стан, проблеми, перспективи./ А.П.Гринько. – Харків.: ХДАТОХ, 2002. – 277 с.
23. Губачова О.М. Обираємо метод нарахування амортизації основних засобів / О.М.Губачова / Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 11. – С. 42-48
24. Додонов А.А. Возмещение затрат на приобретение основных средств / А.А.Додонов / Экономические науки. – 1984. – № 3. – С. 33-41
25. Домбровська Н. Р. До питання нарахування амортизації основних засобів / Н. Р. Домбровська / Облік і фінанси АПК.– 2010.– Випуск № 4.– С. 45–48.
26. Дмитрик С.О. Облік основних починається з малого / С.О.Дмитрик / Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 99. – С.49-52
27. Дутчак Л.Д. Методологія обліку основних засобів та її вплив на оподаткування прибутку підприємств / Л.Д.Дутчак / Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 9. – С.26–28.
28. Захарова М. Операції с основными фондами / М.Захарова / Навигатор бухгалтера. – 2000. –№ 6. – С. 13-16
29. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>
30. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом М-ва фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
31. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [Монографія] / Є. В. Калюга. – К., 2002. - 360 с.
32. Карєв В. Деякі аспекти застосування пунктів 14 і 15 П(С)БО 7 “Основні засоби” / В.Карєв / Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 6. – С. 23-25
33. Карєєв В. Расчет амортизации / В.Карєєв / Бухгалтерский учет и аудит. – 2001. – № 11. – С. 24 – 33.

34. Кареев В. Расчет амортизации / В.Кареев / Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 12. – С. 23 – 38.
35. Кірейцев Г.Г. Формування нової системи амортизації в Україні / Г.Г.Кірейцев / Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1 – С. 23–30.
36. Кисельова А. Чи потрібно основні фонди 2-ї групи переводити в 4-ту. / А.Кисельова / Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 36. – С. 11
37. Ковальчук О. Облік амортизації основних фондів / О.Ковальчук / Вісті. – 2001. – № 33. – С. 19-24
38. Крічка Н.М. Методика та організація обліку і аналізу основних засобів / Н.М.Крічка / Економіка та держава. – № 6. – 2009. –С.73-75.
39. Кругляк Б. Аудит основних засобів промислових підприємств: методичний аспект / Б.Кругляк, А.Гуменюк / Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С.50-57
40. Лебедева О. Бухгалтерський облік витрат з ремонту основних засобів / О.Лебедева / Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 17. – С. 19 – 20
41. Ловінська Л.Г. Сутність оцінки в системі бухгалтерського обліку / Л.Г.Ловінська / Фінанси України. – № 5. – 2006 . – С.108-116
42. Ловінська Л.Г. Нарахування зносу – спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів / Л.Г.Ловінська / Фінанси України. – 2006. – № 7. – С. 92–95.
43. Мазур А. В. Поняття та класифікація основних засобів підприємства [Електронний ресурс] / А. В. Мазур. – Режим доступу : <http://gisap.eu/ru/node/536>.
44. Маргулис А.М. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. / А.М.Маргулис /. – М. – Финансы. – 1966. – 471 с.
45. Михайлов А. М. Основні засоби: визначення та класифікація / А. М. Михайлов // Вісник СДАУ. – 2001. – Вип. 1(10). – С. 156-159.
46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО-16.pdf.

47. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Д. Миддлтон / [Пер. с англ., под ред. И.И. Елисейевой.] – М.: Аудит, ЮНИТИ. – 1997. – 408 с.
48. Наумчук О. А. Теоретичні і практичні аспекти переоцінки основних засобів у бухгалтерському обліку / О. А. Наумчук // Торгівля і ринок України : темат. зб. наук. пр. з проблем торгівлі і громадського харчування. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2002. – Вип. 13, т. 3. – С. 369-375.
49. Новодворский В.Д. О новых подходах к методам амортизации основных фондов / В.Д. Новодворский / Бухгалтерский учет. – 1996. – № 7. – С. 35
50. Організація бухгалтерського обліку: [навчальний посібник] / за ред. В.С.Леня – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
51. Орлов П. Державна амортизаційна політика та її відбиття у стандартах бухгалтерського обліку / П. Орлов, С. Орлов / Економіка України – 2001. – № 3. – с. 30-34
52. Онишко Д. Порядок нарахування амортизації за податковим методом і відображення її в бухгалтерському обліку / Д. Онишко / Все про бухгалтерський облік. – 2002. – № 11. – С. 20-22
53. Олейник Г. Витрати на поліпшення основних засобів і їх облік в акціонерних товариствах / Г. Олейник, Е. Івашина / Бізнес (Бухгалтерія). – 2000. – № 34. – С. 106-108
54. Ольчевська І.О. / І. О. Ольчевська // Аналіз основних проблем обліку амортизації основних засобів в контексті Податкового кодексу України / Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: матеріали студентської науково-практичної конференції присвяченої Дням науки в Чортківському інституті підприємництва і бізнесу, ТНЕУ. – 9 квітня 2013 р. – Збірник матеріалів: Чортків, ТНЕУ. – 2013. – С.
55. Пархоменко В. Облік амортизації / В. Пархоменко / Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 6. – С. 21-22
56. Пасько О. В. Відтворення основних засобів аграрних підприємств у сучасних умовах / О. В. Пасько. – Суми : СОД, Козацький вал, 2004. – 102 с.

- 57.Пачоли Л. Трактат о счетах и записях./ Л.Пачоли. – [Перевод с английского]. – М.: Статистика. – 1983. – 286 с.
- 58.Педос В.І. Проблемні питання аналізу та аудиту основних засобів / В.І.Педос // Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: зб. тез доп. міжн. наук.-практ. конф. (Вінниця, 20-21 жовтня 2010 р.) / Мін-во освіти і науки України, Мін-во аграр. політики України, Вінниц. націон. аграр. ун-т. – Вінниця: РВВ ВНАУ, 2010. – 136 с. – С. 11-13.
- 59.Педос В.І. Аналіз наукових підходів до класифікації основних засобів / В.І.Педос // Зовнішня торгівля. Економічна безпека / Університет економіки та права “КРОК”. – Вип. 4. – 2010. – С. 9-16.
- 60.Півторак М. В. Особливості оцінки основних засобів / М.В.Півторак / Облік і фінанси АПК. – 2005. – №8. – С.38 – 46.
61. Пиріжок Є. С. Поняття “основні засоби” та канали їх вибуття на підприємстві / Є. С. Пиріжок, Н. Т. Кулікова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – Вип. 2(20). – С. 397-405.
- 62.План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 1. – С. 3 - 95
- 63.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : затв. наказом М-ва фінансів України від 31.03.1999 р. № 87. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>
- 64.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>
- 65.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс” : затв. наказом М-ва фінансів України від 31.03.1999 р. № 87. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>

66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” : затв. наказом М-ва фінансів України від 31.03.1999 р. № 87. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>
67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 27.04.2000 року № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 (із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
69. Про аудиторську діяльність. Закон України від 22.04.1993 № 3126-XII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
70. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.99р. №996-XIV зі змінами та доповненнями: Навч-практ. посібник “Курсом реформ – облік 2000”. – Дніпропетровськ.: ТОВ “Баланс-Клуб”, 2000. – С. 147-151
71. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України від 29.12.95р. № 352 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
72. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755 – VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу: – www.nalogovnet.com.
73. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь./ Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – М.: ИНФРА, 2000. – 480 с.
74. Рікардо Д. Начала политической экономии и податного обложения. / Д.Рікардо. – М. – Л.: Госиздат. –1929. – 428 с.

- 75.Рилєєв С. В., Шкробанець М.І. Удосконалення обліку основних засобів в системі управління матеріально-технічною базою підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intkonf.org>
- 76.Сенчішак С.В. Економічна оцінка методів амортизації /С.В.Сенчішак / Науковий вісник Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу. – Івано-Франківськ: Факел. – 2003. – № 1. – С. 89–93.
- 77.Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
- 78.Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: [підручник] / В. Сопко, В. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 411 с.
- 79.Сук Л. Організація обліку необоротних активів / Л.Сук / Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2009. – № 15. – С.49
- 80.Сміт А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А.Сміт. – [Пер. с англ. Е.М. Майборода] / отв. ред. Л.И. Абалкин. – М. – Наука. – 1993. – 570 с.
- 81.Стрибуль О. В. Об'єктивна оцінка основних засобів як база для нарахування амортизації [Електронний ресурс]. – Режим доступу :www.nbuu.gov.ua/portal.
- 82.Ткачук С. В. Основні засоби: аналіз сутнісних та структурних характеристик / С. В. Ткачук // Наукові праці НУХТ. – 2009. – № 32. – С. 140-143.
- 83.Фефілятьєва А.В. Переоцінка та індексація основних засобів та відображення їх в обліку / А.В.Фелфілятьєва / Наукові записки. – Острог, 2007. – Вип. 9. – С.421-427
- 84.Камінська Т.Г. Індексація основних засобів: правові та облікові наслідки / Т.Г. Камінська // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 4 (54). – С. 19-23.
- 85.Христофорова І.В. Амортизація основних засобів підприємства за податковим кодексом / І.В.Христофорова / Збірник тез міжнародної науково-

- практичної конференції “Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України”. – Тернопіль. – 2011. – С.314-316
86. Шендригоренко М.Т. Проблеми обліку і аналізу основних засобів та шляхи їх вирішення / М.Т.Шендригоренко / Вісник. – Кривий Ріг, 2007. –№ 2. – С.70-75
87. Шендригоренко М.Т. Основні засоби: проблеми відображення в обліковій політиці / М.Т. Шендригоренко // Проблемы материальной культуры – Экономические науки [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://librar.org.ua>
88. Янчев А. В. Основний капітал в умовах ринкової економіки / А. В. Янчев // Стратегічні напрями розвитку підприємств харчових виробництв і торгівлі : зб. тез Міжнар. наук.-метод. конф. – Х. : ХДАТОХ, 2002. – С. 331-332.